

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Účetnictví a daňová problematika nestátních neziskových organizací
Accounting and Tax Problems of Non-governmental Non-profit Organizations

Student: Soňa Stabravová

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Alžběta Urbancová, Ph.D.

Ostrava 2011

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem svou bakalářskou práci vypracovala samostatně pod vedením Ing. Alžběty Urbancové, Ph.D. a v seznamu literatury jsem uvedla všechny použité literární a odborné zdroje.

v Ostravě, dne 11. 5. 2011

.....

Poděkování

Na tomto místě bych ráda poděkovala paní Ing. Alžbětě Urbancové, Ph.D. za ochotu a odbornou pomoc při konzultacích bakalářské práce.

Obsah

1. ÚVOD	1
2. CHARAKTERISTIKA NEZISKOVÉHO SEKTORU	2
2.1. Obecná charakteristika	2
2.2. Typologie neziskových organizací v České republice	4
2.3. Funkce nevýdělečných organizací	5
2.4. Jednotlivé druhy nestátních neziskových organizací	5
2.4.1 Občanská sdružení	6
2.4.2 Občanské sdružení Jitřenka Bučovice	7
2.4.3 Registrované církve a náboženské společnosti	9
2.4.4 Nadace a nadační fondy	10
2.4.5 Obecně prospěšné společnosti	11
2.5. Vybrané organizace podle návrhu nového občanského zákoníku	12
2.6. Statistika počtu nestátních neziskových organizací	13
3. ÚČETNICTVÍ NESTÁTNÍCH NEZISKOVÝCH ORGANIZACÍ	15
3.1. Právní úprava vedení účetnictví neziskových organizací	15
3.2. Účetní soustava a rozsah vedení účetnictví	17
3.3. Účetní závěrka	19
3.3.1 Sestavení roční účetní závěrky	19
3.3.2 Audit účetní závěrky	20
3.4. Výroční zpráva	21
3.4.1 Výroční zpráva nadací, nadačních fondů a obecně prospěšných společností	22
3.4.2 Výroční zpráva Občanského sdružení Jitřenka Bučovice	23
4. PROBLEMATIKA DANÍ	25
4.1. Daňová soustava ČR	25
4.2. Daň z příjmů právnických osob	25
4.2.1 Neziskové organizace podle zákona o daních z příjmů	26
4.2.2 Rozdělení příjmů (výnosů)	27
4.2.3 Výdaje (náklady) neziskových organizací	31
4.2.4 Základ daně	32
4.2.5 Úprava základu daně	32
4.2.6 Odčitatelné položky	33
4.2.7 Daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob	35
4.3. Varianty výpočtu základu daně a daňové povinnosti občanského sdružení	35
4.4. Daň silniční	44
4.4.1 Modelový příklad výpočtu silniční daně	44
4.5. Neziskové organizace a ostatní daně	45
4.5.1 Daň dědická, darovací a z převodu nemovitostí	45
4.5.2 Daň z nemovitostí	46
4.6. Daň z přidané hodnoty	47
4.6.1 Předmět daně	47
4.6.2 Osoby povinné k dani	47
4.6.3 Plnění osvobozená od daně z přidané hodnoty	47
4.6.4 Daňová povinnost, nadměrný odpočet	48
5. ZÁVĚR	49
SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	51
SEZNAM ZKRATEK	
SEZNAM PŘÍLOH	
PŘÍLOHY	

1. ÚVOD

Čím dál častěji se v moderní společnosti setkáváme s pojmem nezisková organizace. Jako neziskové jsou označovány ty organizace, jež nejsou založeny za účelem podnikání. Jejich cílem není dosahování zisku, nýbrž uspokojování potřeb občanů.

Panující demokracie umožňuje dobrovolníkům seskupovat se do různých typů nestátních neziskových organizací, někdy zvaných též nevládní. Jejich vznik, činnost, hospodaření a také zánik upravují zvláštní právní předpisy.

Již samotný název práce napovídá, o čem bude pojednávat. Téma bakalářské studie jsem si vybrala z důvodu každoroční účasti a pravidelné spolupráce s občanským sdružením Jitřenka Bučovice. Jedná se středisko, které kromě poskytování rekreačních, kulturních a vzdělávacích činností navíc pořádá letní dětské tábory, kde jako dobrovolník působím už šestým rokem. Problematiku účetnictví a daní jsem zvolila z příčiny stejně zaměřeného studijního oboru. Teoretická část bude zaměřena na základní typy nestátních neziskových organizací, tj. občanská sdružení, církve a náboženské společnosti, nadace, nadační fondy a obecně prospěšné společnosti. Předmětem praktické části pak bude výše zmiňovaná nezisková organizace Jitřenka Bučovice.

Obecnou charakteristiku neziskového sektoru, včetně možných příkladů jeho členění uvedu v kapitole druhé. Rovněž přiblížím vybrané právní formy a analyzuji jejich současný stav v České republice.

Naváže kapitolou třetí, ve které popíši základní pojmy a principy z oblasti účetnictví nestátních neziskových organizací.

Hlavní pozornost následující kapitoly je věnována dani z příjmů a problémům se stanovením základu daně u těchto právnických osob. Pokusím se zaměřit na specifika, která pro neziskové organizace z daňových zákonů plynou. Dále se budu zabývat vymezením činností konkrétního občanského sdružení v základacích dokumentech, přičemž cílem je ověřit skutečnost, že formulací poslání ve stanovách občanského sdružení lze ovlivnit základ daně, a tím i daňovou povinnost. U vybrané organizace provedu možné varianty výpočtu daně z příjmů právnických osob. Závěrečná část bude věnována pouze stručné charakteristice ostatních daní, s nimiž se v neziskovém prostředí setkáváme.

Jako zdroje informací využiji platné právní předpisy, zejména zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a též odbornou literaturu zabývající se danými právními, účetními a daňovými okruhy.

2. CHARAKTERISTIKA NEZISKOVÉHO SEKTORU

2.1. Obecná charakteristika

Neziskový sektor, jakožto souhrn jednotlivých neziskových organizací v zemi se bezpochyby rozvíjí a roste. Veřejností je vnímán jako sektor, v němž je stále nedostatek finančních prostředků, a který zároveň dělá něco opravdu užitečného. O neziskových, někdy též **nevýdělečných** organizacích slýcháme čím dál častěji v rozhlase, televizi nebo o nich čteme v novinách. Troufám si říct, že pronikly do všech koutů dnešní společnosti. I samotný pojem nezisková organizace je běžně užíván a pro většinu z nás známý a zažitý. Jsem si však vědoma, že jej de facto neupravuje žádný právní předpis.

Účetní předpisy, konkrétně pak vyhláška č. 504/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví, používá pro neziskové organizace označení **účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání**. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, neziskové organizace definuje jako **poplatníky, kteří nebyli založeni nebo zřízení za účelem podnikání**. Tento zákon obsahuje rozsáhlý výčet nevýdělečných organizací, jež uvedu v kapitole čtvrté, v souvislosti s daňovou problematikou.

Od organizací ziskových se liší cílem, pro který byly založeny. Zatímco u ziskové organizace je hlavním účelem její činnosti zisk, pro neziskové subjekty je prvořadým cílem zajišťování obecně prospěšných aktivit. Dosažení zisku přitom není vyloučeno. Některým právním formám nevýdělečných organizací je podnikání dovoleno. Můžou vykonávat vedlejší (hospodářské) činnosti, kterými se rozumí činnosti doplňkové. V tomto případě se však zisk nerozděluje mezi spoluvlastníky a členy organizace, nýbrž se využije výhradně k financování jejího poslání. Zisk tak umožňuje organizaci její rozvoj a další fungování, případně úhradu vzniklé ztráty. Je nutno podotknout, že efektivnost i samotný hospodářský výsledek je u neziskových subjektů velmi obtížné definovat.

Měřítkem efektivnosti (a užitku) může být míra uspokojení potřeby spotřebitele. Například rychlost vyřízení žádosti občana v některé z organizací státní správy, úspěch na mezinárodním poli v oblasti vědy a výzkumu, ukazatel zdravotního stavu obyvatelstva v regionu dané nemocnice (příspěvková organizace), zájem o realizovaná divadelní představení projevená počtem návštěvníků (divadlo – obecně prospěšná společnost), zájem o studium na určité vysoké škole a následně uplatnění absolventů této školy v praxi.¹

¹ REKTOŘÍK, J. a kol. *Organizace neziskového sektoru, základy ekonomiky, teorie a řízení*. 3.vyd. Praha: EKOPRESS, 2010. 188 s. ISBN 978-80-86929-54-5, str. 38

Lze říci, že nezisková organizace určitým způsobem kompenzuje nedostatky ze strany trhu a státu v uspokojování potřeb občanů a komunit. Dobročinnost je charakteristickým rysem všech těchto organizací. Díky ní nevýdělečné subjekty otvírají možnosti k poskytnutí humanitární, sociální, vzdělávací a jiné pomoci zájemcům.

Podle Hudcové můžeme tyto organizace definovat takto, cituji: „*Neziskovou organizací se rozumí právnická osoba, která je založená nebo zřízená na základě zákona, nikoli za účelem podnikání, jímž hlavním cílem je poskytovat obecně (veřejně) prospěšné služby podle předem stanovených pravidel, a která v případě dosažení zisku musí tento zisk použít výhradně k rozvoji svého hlavního cíle.*“¹

Z uvedeného vyplývá, že neziskové organizace (dále jen NO) jsou vždy **právníckými osobami**. Podle § 18 občanského zákoníku mezi právnické osoby řadíme:

- a) sdružení fyzických nebo právnických osob,
- b) účelová sdružení majetku,
- c) jednotky územní samosprávy (obce, kraje),
- d) jiné subjekty, o kterých to stanoví zákon (kupříkladu Česká televize, Český rozhlas a Akademie věd ČR).²

Základním stavebním kamenem neziskových organizací je formulace již dříve zmíněného **poslání**, které poté slouží jako vodítko jejich počínání si po celou dobu existence těchto organizací. Konkrétní, detailně rozpracované poslání je obsaženo v dokumentech, které musí (většinou ze zákona) NO vypracovat, používat a archivovat, a jimiž jsou:

- žádost o registraci,
- zakládací - zřizovací listina (smlouva),
- zápis do rejstříku či jiné evidence,
- stanovy, statut,
- výroční zprávy o hospodaření a zprávy auditorů.³

Neziskové organizace nejsou vždy schopny plnit svá poslání pouze z vlastní činnosti, a proto se snaží zajistit potřebné peněžní prostředky i jinými způsoby. Jedním z nich je **fundraising**, jež zahrnuje nejrůznější metody a postupy k získání finančních a jiných prostředků potřebných pro existenci a činnost těchto subjektů.

¹ HUDCOVÁ, Z. *Daňový režim neziskových organizací v ČR a ve vybraných zemích EU*. 1.vyd. Olomouc: Univerzita Palackého v Olomouci, 2007. 173 s. ISBN 978-80-244-1841-4, str. 16

² § 18 odst. 2 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů

³ REKTOŘÍK, J. a kol. *Organizace neziskového sektoru, základy ekonomiky, teorie a řízení*. 3.vyd. Praha: EKOPRESS, 2010. 188 s. ISBN 978-80-86929-54-5, str. 36

2.2. Typologie neziskových organizací v České republice

Neziskové organizace můžeme členit podle účasti státu na jejich řízení na:

- a) **státní** (vládní, veřejné),
- b) **nestátní** (nevládní, soukromé, občanské).

Státní neziskové organizace, označované také přívlastky vládní či veřejné mají svou činnost zakotvenou převážně v oblasti výkonu veřejné správy. Jejich nejrozšířenějšími formami v České republice jsou příspěvkové organizace, dále pak organizační složky státu, kraje a obce. Dá se tudíž oprávněně předpokládat, že co se do množství prostředků a tedy i možností těchto organizací týče, jsou jednoznačně největší.

Mezi nestátní neziskové organizace, občas nazývané též nevládní (v textu jen NNO) řadí Rada vlády pro nestátní neziskové organizace – poradní orgán vlády, organizace působící v následujících formách: občanská sdružení, nadace a nadační fondy, obecně prospěšné společnosti, církve a náboženské společnosti. Oblast, ve které NNO působí je velmi pestrá a široká:

- zdravotní péče (rehabilitační zařízení),
- kultura (divadla, muzea, knihovny),
- sport a rekreace (tělovýchovné jednoty, dětské tábory),
- školství a vzdělávání (od předškolního až po vysoké školy, sdružení rodičů a přátel školy),
- ekologie (ochrana životního prostředí, veterinární služby),
- dobročinnost (charita),
- ochrana lidských práv,
- náboženství a jiné.

NNO v souhrnu tvoří nevládní neziskový sektor, pro jehož pojmenování se používá celá řada názvů, příkladně soukromý neziskový sektor nebo na západě často užívané označení třetí sektor.

Podle účelu, za nímž se občané sdružují, můžeme též rozlišovat:

- a) **organizace veřejně prospěšné,**
- b) **organizace vzájemně prospěšné.**

Liší se od sebe tím, že organizace veřejně prospěšné jsou založeny za účelem uspokojování potřeb společnosti, kdežto vzájemně prospěšné organizace bývají zaměřeny na uspokojení svých vlastních zájmů, poskytují služby pouze svým členům, nikoli veřejnosti jako takové. S trochou nadsázky lze říci, že se jedná o projev egoismu. Vždy se však dbá na to, aby tyto zájmy byly ke společnosti korektní.

Typickým příkladem veřejné prospěšnosti jsou sbory dobrovolných hasičů. Z řad NNO do skupiny veřejně prospěšných organizací patří obecně prospěšné společnosti, nadace a nadační fondy, církve a náboženské společnosti; o občanských sdruženích pak hovoříme jako o organizacích převážně vzájemně prospěšných.

Možností definování neziskového sektoru, resp. neziskových organizací je velké množství a existují k tomu zpracované prameny. Broukal doporučuje zejména sborník Definice neziskového sektoru, který zpracovalo Centrum pro výzkum neziskového sektoru v Brně.¹

2.3. Funkce nevýdělečných organizací

Soudobá odborná ekonomická literatura většinou shrnuje bohatství rolí, které nevýdělečné organizace ve společnosti hrají a nepřeborné množství činností, které vykonávají, pod hlavičkou dvou základních funkcí. Obvykle jsou označovány jako **expresivní**, kdy neziskové organizace propůjčují „hlas“ nejrozličnějším zájmům a **servisní**, při níž poskytují služby.²

Organizace v závislosti na těchto dvou nejtýpějších funkcích mohou působit jako poskytovatelé hmotných statků (př. jídlo) a nehmotných služeb (poradenství). Rovněž mohou být vnímány jako prosazovatelé zájmů se snahou rozšířit podvědomí veřejnosti o aktuálních problémech a přimět ji tak k dalším aktivitám.

2.4. Jednotlivé druhy nestátních neziskových organizací

Existuje řada právních forem nevýdělečných organizací. Na druhou stranu neexistuje souhrnný právní předpis, který by je definoval. Dlouho se uvažuje o zvláštním zákonu, který

¹ BOUKAL, P. *Nestátní neziskové organizace (teorie a praxe)*. 1.vyd. Praha: Oeconomica, 2009. 304 s. ISBN 978-80-245-1650-9, str. 19

² POSPÍŠIL, M.; NEUMAYR, M.; ŠKARABELOVÁ, S.; aj. *Neziskové organizace a jejich funkce v demokratické společnosti*. 1.vyd. Brno: Společnost pro studium neziskového sektoru, 2009. 32 s. ISBN 978-80-904150-3-4, str. 3

by specifikoval vznik a zánik těchto organizací, jejich činnost, způsob hospodaření, zdanění apod.¹

V současné době se připravuje nový občanský zákoník, který by měl legislativu pro neziskové organizace sjednotit. V lednu letošního roku (tj. 2011) se opět mohla v rámci připomínkového řízení k návrhu nového občanského zákoníku vyjádřit nejen laická veřejnost, ale také veřejnost odborná, tedy i samotné neziskové organizace.

V následujících podkapitolách se seznámíme s jednotlivými druhy nestátních nevýdělečných organizací. Pozornost bude věnována organizacím ve vymezení podle Rady vlády pro nestátní neziskové organizace.

2.4.1 Občanská sdružení

Občanská sdružení jsou nejstarší a nejčastější právní formou NNO v České republice. Jejich právní úpravu nalezneme v **zákoně č. 83/1990 Sb., o sdružování občanů, ve znění pozdějších předpisů**. Tento zákon se nevztahuje na sdružování občanů: a) v politických stranách a hnutích, b) k výdělečné činnosti nebo k zajištění řádného výkonu určitých povolání, c) v církvích a náboženských společnostech. Jinými slovy se jedná o sdružení osob se záměrem realizace společného zájmu nenáboženského, nepodnikatelského, nepolitického charakteru.

Občanská sdružení (dále jen sdružení) mohou založit nejméně tři osoby, z nichž alespoň jedna musí být starší 18-ti let. Tyto osoby vytvoří tzv. přípravný výbor, který podá písemný návrh na registraci občanského sdružení u ministerstva vnitra ČR. Proces registrace je bezplatný a zakladatelé nemusí při vzniku vložit do sdružení žádné majetkové vklady. Nedílnou součástí návrhu jsou **stanovy**, v nichž jsou vymezeny například název a sídlo sdružení, cíl jeho činnosti nebo práva a povinnosti členů. Členy mohou být jak fyzické, tak také právnické osoby. Nejsou dovolena sdružení, která svou činností omezují osobní, politická nebo jiná práva občanů pro jejich národnost, pohlaví, rasu, původ, sociální postavení nebo náboženské vyznání. V těchto případech ministerstvo vnitra registraci odmítne.

Občanská sdružení mohou podle svých stanov zřizovat **organizační jednotky**. Existují tři základní koncepce těchto jednotek:

- a) organizační jednotky občanského sdružení s vlastní právní subjektivitou, které mohou v určitých záležitostech jednat svým jménem jako samostatné subjekty,

¹ OTRUSINOVÁ, M. *Hospodaření nepodnikatelských organizací, Studijní pomůcka pro distanční studium*. 1.vyd. Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně: Academia centrum, 2009. 132 s. ISBN 978-80-7318-789-7, str. 6

- b) organizační jednotky jako jednotky bez vlastní právní subjektivity, které nemohou (ani omezeně) jednat svým jménem,
- c) oddíl/klub jako samostatná právnická osoba, tedy občanské sdružení s vlastními stanovami registrované u ministerstva vnitra, jež se tak stává členem „hlavního“ (zakladatelského) občanského sdružení. Lze použít i označení „vztah mateřského a dceřiného sdružení“.¹

Likvidace občanského sdružení je vymezena v § 20 občanského zákoníku. Zánik sdružení může nastat dobrovolným rozhodnutím členů o jeho rozpuštění nebo například sloučením s jiným sdružením.

Mezi občanská sdružení řadíme odborové organizace, tělovýchovné jednoty, sportovní kluby, myslivecká sdružení, rybáře, zahrádkáře, houbaře, včelaře, a mnoho dalších.

Nyní představím občanské sdružení Jitřenka Bučovice, v němž jakožto dobrovolník působím již více než šest let, a které bude předmětem této bakalářské studie.

2.4.2 Občanské sdružení Jitřenka Bučovice

Nezisková organizace Jitřenka Bučovice byla zaregistrována u ministerstva vnitra 22. 9. 2004. Hlavním důvodem vzniku organizace bylo zastřešení letního dětského tábora Jitřenka, který funguje více než 50 let a jehož minulý majitel ztratil motivaci k jeho provozu. Zakladatelé sdružení si vytýčili 3 základní cíle:

- 1) pravidelné pořádání dětských táborů v době letních prázdnin,
- 2) vytvoření dostatečného zázemí (materiálního i právního) pro zajištění činnosti organizace,
- 3) rekonstrukce táborové základny Jitřenka u Bučovic.

Hlavní činnost občanského sdružení je vymezena stanovami jako pořádání volnočasových, kulturních, sportovních, zájmových a vzdělávacích akcí pro děti a mládež, víkendových akcí, realizace táborů, výletů a výprav, adaptačních kurzů, školení a seminářů. **Vedlejší činností** je pronájem areálu. Jedná se o činnost, která slouží jako doplňkový příjem finančních prostředků pro financování hlavního poslání NO.

Orgány občanského sdružení Jitřenka jsou přípravný výbor, rada sdružení a valná hromada členů. Hlavním úkolem **přípravného výboru** bylo podat návrh na registraci

¹ TAKÁČOVÁ, H. *Účetnictví neziskových organizací*. 1. vyd. Praha: Oeconomica, 2010. 300 s. ISBN 978-80-245-1664-6, str. 27

sdužení a navrhnout stanovy. **Radu sdružení** volí valná hromada a je hlavním koordinačním orgánem Jitřenky. Skládá se ze tří členů, a to z předsedy, jednatele a hospodáře. Předseda stojí v čele rady, jednatel je oprávněn jednat za organizaci samostatně v plném rozsahu a hospodář vede účetnictví sdružení v souladu s platnými zákony a předpisy. Rada se schází dle potřeby a řeší všechny otázky a problémy související s naplněním cílů sdružení.

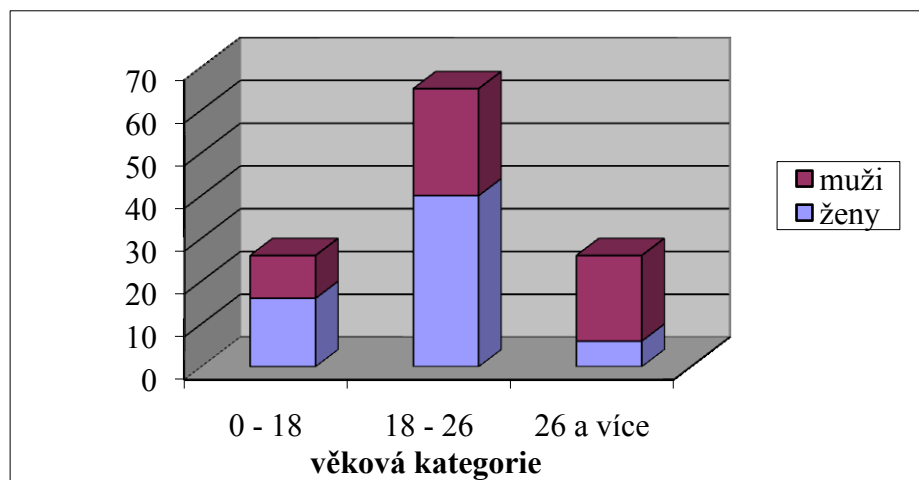
Nejvyšším orgánem je **valná hromada**, která je tvořena všemi členy občanského sdružení. Členem se může stát libovolná fyzická osoba starší 15-ti let, ztotožňující se s cíli a posláním organizace. Valnou hromadu svolává nejméně jedenkrát ročně předseda. Do její působnosti spadá rozhodování o tvorbě a použití zisku, schvalování ročního rozpočtu, a jiné.

Hlavní zdroje finančních a materiálových prostředků jsou:

- příspěvky členů sdružení (výše není stanovena),
- příspěvky jiných dobrovolníků a příznivců,
- dary fyzických a právnických osob,
- dotace poskytnuté Jihomoravským krajem a ministerstvem školství, mládeže a tělovýchovy ČR.

Jitřenka Bučovice je nestátní nezisková organizace. V současnosti její převážnou část tvoří vedoucí a dobrovolní pracovníci, kteří se podílejí na provozu dětských táborů, a také činovníci, kteří se věnují neatraktivní úřednické práci a připravují podmínky pro hladký chod občanského sdružení. Věková hranice většiny členů je 15 – 30 let a jejich celkový počet k datu 10. 1. 2011 činil 116.

Obr. 2.1 Členská základna občanského sdružení Jitřenka



Zdroj: výroční zpráva občanského sdružení Jitřenka Bučovice

Veškeré uvedené informace byly získány ze stanov a výročních zpráv tohoto sdružení. Ve své práci budu používat označení „OS Jitřenka“ nebo pouze „Jitřenka“.

2.4.3 Registrované církve a náboženské společnosti

Tyto formy nevládních nevýdělečných organizací upravuje **zákon č. 3/2002 Sb., o svobodě náboženského vyznání a postavení církví a náboženských společností, ve znění pozdějších předpisů** (zákon o církvích a náboženských společnostech). Dle tohoto zákona se církví a náboženskou společností rozumí dobrovolné společenství osob s vlastní strukturou, orgány, vnitřními předpisy a náboženskými obřady.

Právníkou osobou se církve a náboženské společnosti stávají dnem registrace u ministerstva kultury ČR, které jim současně přidělí identifikační číslo a tuto skutečnost oznámí Českému statistickému úřadu. Návrh na registraci musí obsahovat základní charakteristiku neziskové organizace, její učení a poslání. Podmínkou vzniku je vytvoření tříčlenného přípravného výboru občany staršími osmnácti let spolu s tzv. základním dokumentem. Zda zakladatelé založí církev nebo náboženskou společnost závisí zcela na jejich vůli.

Příjmy církví a náboženských společností tvoří zejména dary a příspěvky fyzických i právnických osob, dary ze zahraničí, sbírky, úroky z vkladů, půjčky a úvěry, nájemné z budov, státní a jiné dotace.

Registrované církve a náboženské společnosti mohou zakládat tzv. **evidované právnické osoby**, které zpravidla tvoří jejich součást a jsou jim podřízeny. Zakládají je za účelem poskytování zdravotních, sociálních či charitativních služeb. V rejstříku evidovaných právnických osob mohou být dle zákona o církvích a náboženských společnostech evidovány:

- a) orgán registrované církve - náboženské společnosti, řeholní nebo jiná církevní instituce osob hlásících se k církvi nebo náboženské společnosti založené za účelem vyznávání náboženské víry, anebo
- b) účelové zařízení registrované církve - náboženské společnosti pro poskytování charitativních služeb.

Zánik církví a náboženských společností je dán dnem výmazu z rejstříku těchto registrovaných neziskových organizací, jemuž předchází zrušení s likvidací nebo bez likvidace, včetně likvidace všech jejich evidovaných právnických osob.

2.4.4 Nadace a nadační fondy

Nadace a nadační fondy se řídí stejnojmenným **zákonem č. 227/1997 Sb., o nadacích a nadačních fondech, ve znění pozdějších předpisů**. Jedná se o **účelová sdružení majetku**, která se zřizují a vznikají za účelem dosažení obecně prospěšného cíle. Obecně prospěšným cílem se rozumí rozvoj duchovních hodnot, ochrana lidských práv, též ochrana životního prostředí, kulturních památek a tradic, rozvoj vědy, vzdělání apod.

Ačkoliv nadace a nadační fondy představují sdružený majetek, je nutné obě formy rozlišovat, a to z potřeby vytvořit dva typy právnické osoby. Součástí názvu nadace musí být označení „nadace“, stejně tak součástí názvu nadačního fondu musí být označení „nadační fond“. Nadace se většinou zřizuje na dlouhou dobu, kdežto nadační fond je operativnější forma určená k plnění i krátkodobých obecně prospěšných cílů.¹

Oba typy těchto NNO se zřizují písemnou smlouvou uzavřenou mezi více zřizovateli. Je-li zřizovatel pouze jeden, pak se zřizují pomocí zakládací listiny nebo závěti. Zřizovatel má povinnost vydat statut nadace nebo nadačního fondu, jehož obsahem jsou mimo jiné odpovědi na otázky týkající se **nadačních příspěvků**, tzn. komu (směrem ven z organizace) a jakým způsobem lze příspěvky poskytovat. Pod označením **nadační dar** se poté rozumí vše, co je poskytnuto těmto právním subjektům od třetích osob. Samotný vznik nastává dnem registrace u krajského rejstříkového soudu, v jehož obvodu má daná nadace nebo nadační fond sídlo.

Majetek nadace je tvořen majetkovými vklady zřizovatelů nadace označovanými jako **nadační jmění** a ostatním majetkem. K dosahování účelu, pro který byla nadace zřízena, slouží především výnosy z nadačního jmění, které musí být zapsáno v **nadačním rejstříku**. Po celou dobu trvání nadace nesmí být toto jmění zcizeno a jeho celková hodnota nesmí klesnout pod hranici 500 000 Kč. Vedle toho nadační fond nemá nadační jmění a cílů, pro které byl zřízen, používá všechny svůj majetek.

Orgány těchto nevýdělečných organizací jsou správní a dozorčí rada, popřípadě revizor. Nadace musí mít zřízenou dozorčí radu, jestliže hodnota nadačního jmění je vyšší než 5 milionů korun a nadační fond za situace, kdy hodnota jeho majetku přesáhne 5 milionů korun.

Podle zákona tato účelová sdružení majetku nesmějí vlastním jménem podnikat. Výjimku představují kulturní, společenské, sportovní a vzdělávací akce, loterie a tomboly, veřejné sbírky a pronájem nemovitostí.

¹ TAKÁČOVÁ, H. *Účetnictví neziskových organizací*. 1. vyd. Praha: Oeconomica, 2010. 300 s. ISBN 978-80-245-1664-6, s. 16 - 17

Ke zrušení nadace nebo nadačního fondu dochází dosažením účelu, pro který byly zřízeny, sloučením s jinou nadací nebo nadačním fondem, rozhodnutím soudu o zrušení nebo prohlášení konkurzu. Zrušeny mohou být s likvidací nebo bez likvidace a zanikají až dnem výmazu z rejstříku.

Kapka naděje je velmi známý nadační fond pro pomoc nemocným dětem. Z řad nadací si dovolím zmínit neziskové organizace slavných osobností, příkladně Nadaci Terezy Maxové a Nadaci Taťány Kuchařové.

2.4.5 Obecně prospěšné společnosti

Obecně prospěšné společnosti (zkráceně jen OPS) vymezuje **zákon č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech, ve znění pozdějších předpisů**. Jako nová forma právnické osoby existuje v České republice od 1. 1. 1996, v praxi se však často nevyskytuje. Důvodem jsou značně přísné požadavky na činnost této společnosti. OPS jsou zakládány za účelem poskytování **veřejně prospěšných služeb** v oblasti humanitární a sociální péče, kultury, sportu, zdravotnictví, školství apod. Služby jsou poskytovány za předem stanovených a pro všechny uživatele stejných podmínek. Platí, že dosažený zisk nesmí být použit ve prospěch zakladatelů ani zaměstnanců, nýbrž vždy k účelu, pro který byla organizace zřízena. Hospodářský výsledek po zdanění se převádí v celé výši do rezervního fondu využívaného ke krytí případných ztrát, vykázaných v následujících účetních obdobích.

Zakládat OPS mohou fyzické i právnické osoby včetně státu. Aktem založení je zakládací listina sepsaná formou notářského zápisu při založení jedním zakladatelem, v případě založení více osobami se jedná o zakládací smlouvu. Zakladatel musí podat návrh na zápis u rejstříkového soudu nejpozději do 90 dnů od podpisu zakládacího dokumentu.

Kromě obecně prospěšných služeb, k jejichž poskytování byla OPS založena, může vykonávat i jiné činnosti (tzv. **doplňková činnost**) za podmínky, že doplňkovou činností bude dosaženo účinnějšího využití majetku a rovněž nebude ohrožena kvalita, rozsah a dostupnost obecně prospěšných služeb. Tato činnost musí být takéž zapsána v zakládací listině či smlouvě.

Mezi orgány obecně prospěšné společnosti patří správní rada, dozorčí rada a ředitel. Statutárním orgánem OPS je správní rada sestavená z minimálně tří členů. Náleží jí zejména dbát na zachování účelu, pro který byla tato právnická osoba založena. Dalším, neméně důležitým úkolem správní rady je vydání statutu, kterým se podrobněji upraví činnost OPS a jehož údaje musí být v souladu s údaji v zakládací listině. Dozorčí rada je pak kontrolním,

nejméně 3členným orgánem, jež dohlíží na činnost společnosti. Ředitel je fyzická osoba, která tuto činnost řídí.

Podle zvláštního zákona může mít status obecně prospěšné společnosti i soukromá vysoká škola, která je z hlediska zákona o daních z příjmů považována za veřejnou vysokou školu.¹

Zaniknout může obecně prospěšná společnost uplynutím doby nebo dosažením účelu stanoveného při vzniku, rozhodnutím správní rady nebo soudu, anebo prohlášením konkurzu na její majetek. Zánik probíhá zrušením s likvidací nebo bez likvidace a společnost zaniká dnem výmazu z rejstříku.

Obecně prospěšné společnosti fungují například jako domovy důchodců, mateřské školy, muzea, galerie, divadla apod.

2.5. Vybrané organizace podle návrhu nového občanského zákoníku

O přípravě nového občanského zákoníku již bylo stroze pojednáno v bodě 2.4. Příprava nového kodexu, který má nahradit zákoník z roku 1964, byla započata v roce 2000. Změny, které návrh nového občanského zákoníku přináší, se dotknou i neziskového sektoru. Nevýdělečné organizace se budou muset vyrovnat s novou typologií právnických osob. Namísto **obecně prospěšných společností** se budeme setkávat s označením **ústavy**, nově vzniklá **občanská sdružení** se podle návrhu „promění“ ve **spolky**.

Stávající, velice stručný zákon č. 83/1990 Sb., o sdružování občanů, nepamatuje na celou řadu problémů. Jejich řešení je dnes třeba hledat v jiných právních předpisech. Například úprava likvidace občanského sdružení je vymezena ve stávajícím občanském zákoníku a také v zákoníku obchodním. Nová právní úprava občanských sdružení (v návrhu nazývaných spolky) je tudíž nezbytná. Návrh nového občanského zákoníku se snaží spojit všechny otázky týkající se spolků do jednoho předpisu.²

Bližší zákonnou úpravu činnosti spolků, respektive občanských sdružení vnímám jako velké pozitivum. Na druhou stranu návrh obsahuje téměř 90 paragrafů. V porovnání se skutečností, že značná část občanských sdružení jsou pouze „vyhaslá sdružení“, která nevykonávají žádnou činnost, jelikož nemají členskou základnu ani majetek, se mi takto podrobná úprava těchto NNO jeví jako neadekvátní.

¹ TAKÁČOVÁ, H. *Účetnictví neziskových organizací*. 1. vyd. Praha: Oeconomica, 2010. 300 s. ISBN 978-80-245-1664-6, str. 9

² <http://neziskovky.cz/cz/fakta/legislativa/aktuality/1974.html>

V **příloze č. 1** uvádím srovnání občanských sdružení podle zákona č. 83/1990 Sb., o sdružování občanů, ve znění pozdějších předpisů a podle aktuální verze návrhu nového občanského zákoníku zaslaného do připomínkového řízení v lednu roku 2011.

O tom, zda je vhodné změnit názvosloví obecně prospěšných společností se v České republice vedou diskuze minimálně od roku 2006. Nový občanský zákoník uvádí označení ústav, které se má stát dokonce i součástí názvu organizace. Asociace veřejně prospěšných společností není s tímto označením OPS spokojena. Poukazuje na skutečnost, že ústav se jako označení právnické osoby používal v minulosti a že ve většině občanů evokuje nejružnější, ne příliš pozitivní emoce právě v souvislosti s minulým režimem. Veřejnost si pojem ústav často spojuje se sociální oblastí (příkladně Jedličkův ústav) nebo s výzkumnou a vědeckou činností (Ústav jaderného výzkumu). Slovy prezidenta Asociace veřejně prospěšných společností: „*Takové označení navíc vyvolává představu těžkopádné instituce, zatímco tradiční „ópeesky“ jsou dynamické a moderní organizace.*“¹

Navržený text nového občanského zákoníku **není definitivní**. Některá nevhodná nebo nepřesná ustanovení, včetně těch o ústavech se pokouší ovlivnit Rada vlády pro nestátní neziskové organizace. Do procesu úprav se zapojují i jednotlivé NO. Zda se podaří nahradit plánované označení OPS za název jiný, důstojnější a praktičtější si však nikdo netroufá tvrdit.

2.6. Statistika počtu nestátních neziskových organizací

Organizace si samy volí právní formu, která je pro jejich myšlenku a obsahovou náplň nejvhodnější. Od roku 1990 se rapidně zvýšil počet občanských sdružení, a to více než 18krát. Důvodem tohoto nárůstu je jejich benevolentní právní úprava. Založení občanského sdružení je nejméně finančně i časově náročné.

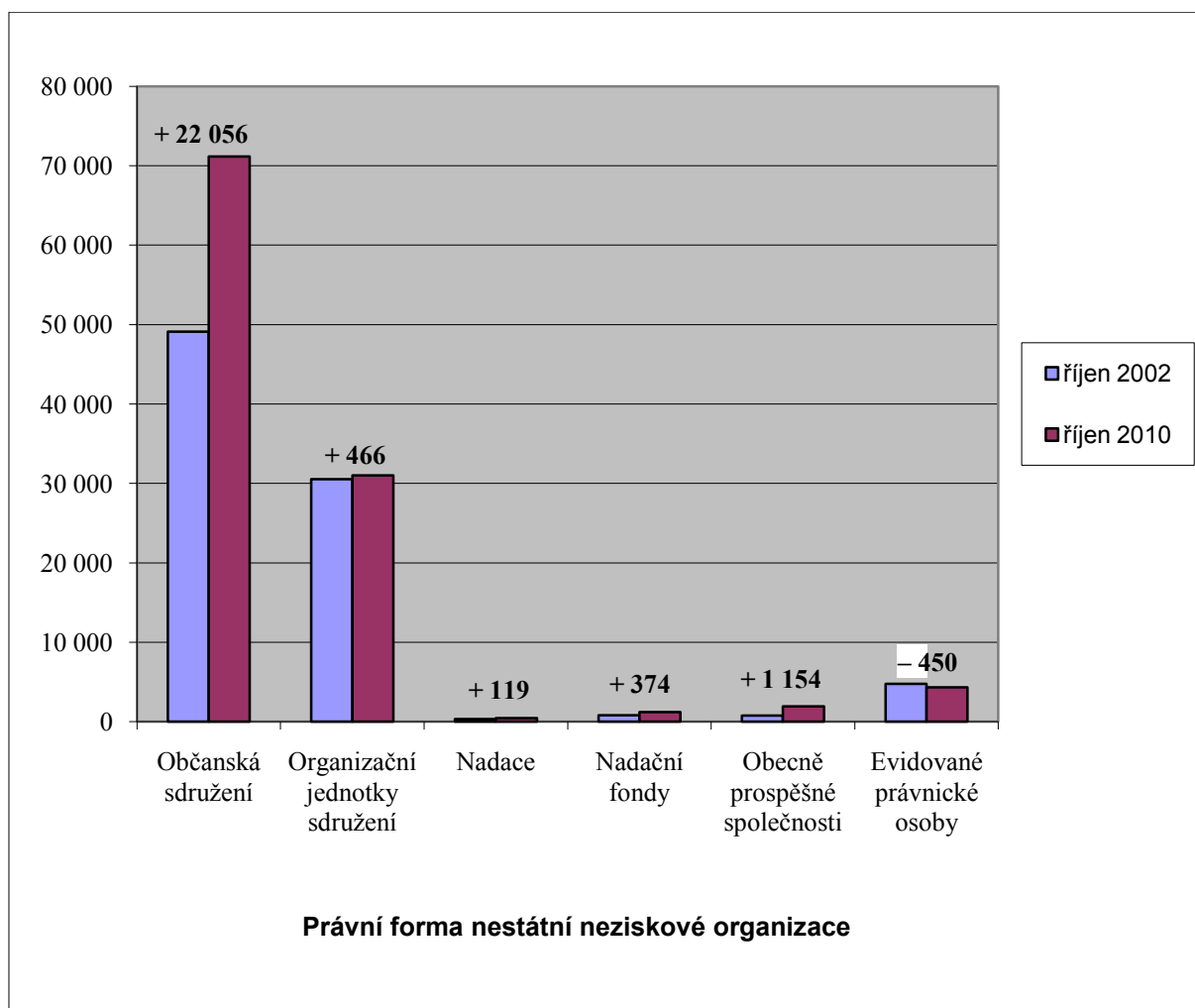
V říjnu roku 2010 bylo v České republice evidováno **71 164 občanských sdružení** a **31 013 organizačních jednotek sdružení**. Ostatních forem nevýdělečných organizací existovalo co do jejich počtu méně, a to **449 nadací, 1 199 nadačních fondů** a **1 916 obecně prospěšných společností**. Překvapující informací je počet **evidovaných právnických osob**, jež dokonce v posledních pěti letech poklesl na **4 335**.²

Graf poskytuje číselné srovnání počtu NNO v říjnu 2002 a jejich současného stavu, resp. se statistikou z října roku 2010.

¹ PALATOVÁ, E. Budou z obecně prospěšných společností ústavy? *Svět neziskovek*, 2011, roč. 3, č. 2, s. 6

² <http://neziskovky.cz/cz/fakta/neziskovy-sektor-v-cr/statistika/487.html>

Obr. 2.2 Grafické znázornění počtu nestátních neziskových organizací v ČR



Zdroj: Statistika počtu nestátních neziskových organizací v letech 1990 – 2010, dostupná z WWW: <<http://neziskovky.cz/cz/fakta/neziskovy-sektor-v-cr/statistika/487.html>>.

O tom, že i nadále trvá trend ve zvyšování se počtu nestátních neziskových organizací, nemůže být pochyb. Důkazem je nejen jejich počet samotný, ale i rostoucí počet zaměstnanců a dobrovolníků, kteří s nimi spolupracují a taktéž počet příjemců služeb, jež poskytují.

3. ÚČETNICTVÍ NESTÁTNÍCH NEZISKOVÝCH ORGANIZACÍ

3.1. Právní úprava vedení účetnictví neziskových organizací

Účetnictví představuje metodický, ucelený systém informací, jehož podstatou je číselně zachytit hospodářské dění příslušného subjektu.

Jak již jsem uvedla v předchozí kapitole, neziskové organizace jsou právními osobami a z hlediska účetnictví také **účetními jednotkami**, které se při vedení účetnictví řídí třemi základními právními předpisy:

- 1) **zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví**, ve znění pozdějších předpisů,
- 2) **vyhláškou č. 504/2002 Sb.**, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví a
- 3) **Českými účetními standardy** pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 504/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů.

Vyhláška č. 504/2002 Sb., je prováděcím předpisem k zákonu o účetnictví a týká se účetních jednotek, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání. Jmenovitě se jedná o tyto účetní jednotky:

- a) politické strany a politická hnutí,
- b) občanská sdružení,
- c) církve a náboženské společnosti,
- d) obecně prospěšné společnosti,
- e) zájmová sdružení právnických osob,
- f) organizace s mezinárodním prvkem,
- g) nadace a nadační fondy,
- h) společenství vlastníků jednotek,
- i) veřejné vysoké školy a
- j) jiné účetní jednotky, které nebyly založeny a zřízeny za účelem podnikání, s výjimkou obchodních společností (dále jen "účetní jednotky").¹

¹ § 2 odst. 1 vyhlášky č. 504/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

Tato vyhláška stanovuje rozsah a způsob sestavování účetní závěrky (o níž bude řeč v závěru kapitoly), dále uspořádání, označování a obsahové vymezení položek účetní závěrky, účetní metody a jejich použití pro účetní jednotky. Je nezbytná pro bezchybné zpracování účetnictví NO, na které je práce zaměřena, ale i dalších. Přílohou vyhlášky je **směrná účtová osnova** pro nevýdělečné organizace, která obsahuje seznam účtových tříd a skupin. Tabulka uvedená níže nabízí srovnání účtové osnovy NO a podnikatelských subjektů.

Tab. 3.1 Srovnání směrných účtových osnov podnikatelů a neziskových organizací

Účtová třída	Neziskové organizace (vyhláška č.504/1992 Sb.)	Podnikatelé (vyhláška č. 500/1992 Sb.)
0	Dlouhodobý majetek	Dlouhodobý majetek
1	Zásoby	Zásoby
2	Finanční účty	Finanční účty
3	Zúčtovací vztahy	Zúčtovací vztahy
4	Volná	Kapitálové účty a dlouhodobé závazky
5	Náklady	Náklady
6	Výnosy	Výnosy
7	volná *	Závěrkové a podrozvahové účty
8	volná *	Vnitropodnikové účetnictví
9	Vlastní jmění, fondy, výsledek hospodaření, rezervy, dlouhodobé úvěry a půjčky	Vnitropodnikové účetnictví

* účetní jednotky použijí účty těchto tříd podle vnitřního předpisu

Zdroj: autorka na základě platných vyhlášek

Nákladové a výnosové účty v účtové osnově NO jsou **rozdílné** od směrné účtové osnovy podnikatelů. Mohou být odlišně číslovány nebo zde zcela schází. Náklady a výnosy nejsou členěny na provozní, finanční a mimořádné. Analytická evidence, jež představuje podrobnější rozčlenění jednotlivých účtů, může náklady rozdělit dle činnosti a daňové uznatelnosti, výnosy podle skutečnosti, zda-li jsou předmětem daně nebo předmětem daně nejsou.

Na vyhlášku č. 504/2002 Sb., navazují **České účetní standardy**. Pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, bylo vydáno celkem 14 standardů (č. 401 – 414). Jejich smyslem je zajistit soulad při používání účetních metod jednotlivými účetními jednotkami.¹

¹ TAKÁČOVÁ, H. *Účetnictví neziskových organizací*. 1. vyd. Praha: Oeconomica, 2010. 300 s. ISBN 978-80-245-1664-6, str. 58

Vedení účetnictví je kromě výše zmíněného zákona o účetnictví, vyhlášek ministerstva financí České republiky a Českých účetních standardů dále upravováno **konkrétními zákony**, jež vymezují jednotlivé neziskové organizace a kterými se organizace řídí. Tyto zákony však ve většině případů problematiku účetnictví neřeší, nýbrž odkazují na zvláštní zákon, jímž se rozumí zákon o účetnictví. Například zákon o nadacích a nadačních fondech či zákon o církvích a náboženských společnostech se nezabývají otázkami vedení účetnictví těchto forem nevýdělečných organizací, ani nekladou žádné specifické požadavky na účetnictví, proto se tyto organizace ve všech směrech řídí zákonem o účetnictví.

3.2. Účetní soustava a rozsah vedení účetnictví

Účetní jednotky, tudíž také nestátní neziskové organizace, jsou povinny vést účetnictví tak, aby byla splněna zásada věrného a poctivého zobrazení předmětu účetnictví. Účtují o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, dále o nákladech a výnosech či příjmech a výdajích (včetně výsledku hospodaření), a to do období, s nímž tyto skutečnosti věcně i časově souvisejí.

V České republice jsme pro vedení účetnictví nevýdělečných organizací do roku 2003 rozeznávali dvě účetní soustavy, a to:

- 1) **jednoduché účetnictví,**
- 2) **podvojně účetnictví.**

V soustavě jednoduchého účetnictví mohou za splnění níže uvedené podmínky účtovat:

- a) občanská sdružení a jejich organizační složky, které mají právní subjektivitu,
- b) církve a náboženské společnosti nebo církevní instituce, které jsou církevní právnickou osobou,
- c) honební společenstva.

Pokud všechny tyto organizace ke dni 31. prosince 2004 tuto formu vedení účetnictví používaly, mohly v soustavě jednoduchého účetnictví pokračovat až do 31. prosince 2007. Od 1. ledna 2008 pak nabývá účinností novela zákona o účetnictví, dle které ve vedení jednoduchého účetnictví mohou i po roce 2008 pokračovat pouze zmíněné účetní jednotky, jejichž celkové příjmy za poslední uzavřené účetní období nepřesáhnou 3 000 000 Kč.¹ Tato

¹ § 38a zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

novela zahrnovala obavy povinnosti přechodu z jednoduchého účetnictví na podvojný u vskutku malých občanských sdružení, církví a náboženských společností i honebních společenstev, která by pro ně představovala nutnost pořídit si software pro vedení účetnictví, sehnat a zaplatit účetní potřebné kvalifikace apod. Povinnost přechodu, jak již bylo řečeno, plyne jen těm organizacím, jejichž celkové příjmy za poslední účetní období přesáhnou 3 000 000 Kč.

Organizace účtující v jednoduchém účetnictví se řídí **vyhláškou č. 507/2002 Sb.**, kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví, i když platnost této vyhlášky skončila k 31. prosinci 2003.¹ Účtují v peněžním deníku, knize pohledávek a závazků a v pomocných knihách o ostatních složkách majetku a závazcích z pracovněprávních vztahů.

Ostatní výše nejmenované účetní jednotky účtují vždy v soustavě podvojnýho účetnictví, která se od účetnictví jednoduchýho liší mírou složitosti a podrobnosti potřebných informací.

Od roku 2004 se podstatně změnilo ustanovení § 9 zákona o účetnictví, které nyní pojednává nikoli o účetních soustavách, ale o rozsahu vedení účetnictví. Uvádí účetní jednotky, jež jsou povinny vést účetnictví **v plném nebo zjednodušeném rozsahu**.

Způsob vedení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu je popsán v § 13a zákona o účetnictví. V případě NNO jej mohou využívat kupříkladu občanská sdružení a jejich organizační jednotky, které mají právní subjektivitu, nadační fondy a OPS.

Výhody vedení ve zjednodušeném rozsahu:

- účetní jednotky mají právo sestavit účtový rozvrh pouze s použitím účtových skupin, nevyžaduje-li zvláštní předpis členění podrobnější,
- mohou spojit účtování v deníku s účtováním v hlavní knize (vést zjednodušené účetní knihy – pozn. ne vždy dostačující),
- nepoužívají některá ustanovení zákona o účetnictví týkající se rezerv, opravných položek a jiné.

Samotná **povinnost vést účetnictví** je uvedena v § 4 zákona o účetnictví, který říká, že pokud jsou neziskové organizace právnické osoby, které mají sídlo na území České republiky, jsou povinny vést účetnictví ode dne svého vzniku (zápisu do příslušného rejstříku) až do dne svého zániku (výmazu z rejstříku).

¹ § 38a zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

Pro účetnictví OPS je charakteristická povinnost důsledně oddělit:

- náklady a výnosy spojené s obecně prospěšnými službami (hlavní činností),
- náklady a výnosy spojené s doplňkovými činnostmi,
- náklady a výnosy nepatřící do předchozích skupin a
- náklady a výnosy spojené se správnou obecně prospěšné společnosti.¹

Zákon o daních z příjmů i účetní předpisy ukládají nevýdělečným organizacím vést účetnictví tak, aby nejpozději ke dni sestavování účetní závěrky byly zvlášť vykázány příjmy, jež jsou předmětem daně a podléhají zdanění od těch, které předmětem daně nejsou nebo jsou od ní osvobozeny. Obdobně to platí i pro vykazování výdajů.

Pro splnění této povinnosti je nutné, aby účetní jednotka měla zaveden vhodný způsob analytické evidence příjmů a výdajů v soustavě jednoduchého účetnictví, případně nákladů a výnosů podle jednotlivých činností v podvojném účetnictví.²

3.3. Účetní závěrka

3.3.1 Sestavení roční účetní závěrky

Dovršením účetních operací je sestavení účetní závěrky, která tvoří nedílný celek a podává informace o celkovém hospodaření účetní jednotky v minulém období.

Účetní závěrku v podvojném účetnictví tvoří:

- 1) **rozvaha** (balance),
- 2) **výkaz zisku a ztráty** (výsledovka) a
- 3) **příloha**.

Její sestavení je pro nevládní NO **povinné** podle §§ 29 a 30 vyhlášky č. 504/2002 Sb. a Českých účetních standardů. V rozvaze jsou uspořádány položky majetku a závazků (a jiných aktiv a pasiv), ve výkazu zisku a ztráty pak položky nákladů a výnosů, včetně výsledku hospodaření zvlášť z hlavní a zvlášť z vedlejší činnosti neziskové organizace. Příloha poskytuje doplňující komentář a vysvětluje určité informace obsažené v bilanci a výsledovce. Účetní závěrka může zahrnovat též **přehled o peněžních tocích** (cash flow) a **přehled o změnách vlastního kapitálu**.

¹ § 19 odst. 1 zákona č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech, ve znění pozdějších předpisů

² URBANCOVÁ, A.; KRYŠKOVÁ, Š. *Účetnictví nevýdělečných organizací A*. 2.vyd. Ostrava: VŠB – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA, 2008. 232 s. ISBN 978-80-7263-510-8, str. 177

Účetní jednotky sestavují účetní závěrku v plném rozsahu nebo ve zjednodušeném rozsahu, vždy v peněžních jednotkách české měny a vykazované informace jsou zaokrouhlené na celé tisíce korun. Ve zjednodušeném rozsahu mohou sestavit účetní závěrku ty nevýdělečné účetní jednotky, které nejsou povinny ji mít ověřenou auditorem.¹

Výstupem účetní závěrky v jednoduchém účetnictví jsou dva výkazy:

- 1) **přehled o příjmech a výdajích,**
- 2) **přehled o majetku a závazcích.**

I tyto přehledy se sestavují v peněžních jednotkách české měny, avšak jednotlivé informace se uvádějí v korunách.

Analýza údajů vyplývajících z účetní závěrky slouží ke zpětnému vyhodnocení minulosti, odhadu vývoje organizace v budoucnosti a k včasné reakci na projevy blížících se nebezpečí, která mohou být pro další existenci všech organizací životně důležitá.²

3.3.2 Audit účetní závěrky

Hlavním důvodem, proč i NNO podléhají účetnímu auditu je to, že většina finančních zdrojů potřebných pro činnost těchto organizací je získávána z prostředků veřejných rozpočtů, tedy i z prostředků daňových poplatníků, a ti mají nárok na informace, zda a jakým způsobem a na jaké účely byly tyto prostředky používány.³

Povinnost ověření účetní závěrky auditorem je pro neziskové organizace, tj. pro účetní jednotky, jejichž hlavním cílem není dosažení zisku, stanovena na základě zákona o účetnictví, jež se odvolává na právní předpisy, které se přímo na dané organizace vztahují, a kterými se při své činnosti řídí.

Z pohledu nestátních neziskových organizací například zákon o nadacích a nadačních fondech nám říká, že **nadace** musí mít účetní závěrku ověřenou vždy, kdežto **nadační fond** pokud úhrn jeho celkových nákladů nebo výnosů vykazovaných v daném roce převyší částku 3 000 000 Kč, anebo pokud hodnota majetku nadačního fondu je vyšší než 3 000 000 Kč.⁴

¹ § 18 odst. 3 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

² OTRUSINOVÁ, M. *Hospodaření nepodnikatelských organizací, Studijní pomůcka pro distanční studium*. 1.vyd. Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně: Academia centrum, 2009. 132 s. ISBN 978-80-7318-789-7, str. 14

³ TAKÁČOVÁ, H. *Účetnictví neziskových organizací*. 1. vyd. Praha: Oeconomica, 2010. 300 s. ISBN 978-80-245-1664-6, str. 123

⁴ § 24 odst. 2 zákona č. 227/1997 Sb., o nadacích a nadačních fondech, ve znění pozdějších předpisů

Povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem platí také pro **obecně prospěšné společnosti** jestliže:

- úhrn přijatých dotací nebo jiných příjmů ze státního rozpočtu, z rozpočtu obce, případně z rozpočtu jiného územního orgánu nebo od státního fondu přesáhne za rok 1 000 000 Kč,
- nezřídila dozorčí radu nebo
- její čistý obrat přesáhl částku 10 000 000 Kč.¹

U občanského sdružení není audit povinný ani ze zákona o účetnictví ani ze zákona o sdružování občanů; taktéž není povinný pro církve a náboženské společnosti. Výjimku představují **úcelová zařízení registrované církve a náboženské společnosti**, jež podléhají auditu, pokud do jejich majetku byl vložen majetek státu nebo obce nebo majetek státu či obce používají, anebo jsou příjemci dotací z veřejných rozpočtů.²

Audit účetní závěrky znamená přezkoumání správnosti účetních výkazů v ní obsažených. Auditorské firmy a jednotliví auditoři se řídí zákonem č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů (zákon o auditorech) a směrnicemi vydanými Komorou auditorů České republiky. Výsledkem činnosti auditora je auditorská zpráva.

Zpráva auditora je určena nejen zakladatelům a členům orgánů neziskové organizace, ale též sponzorům, poskytovatelům dotací, bankám, státním institucím a veřejnosti.

3.4. Výroční zpráva

Výroční zpráva je obecně považována za jeden z hlavních komunikačních prostředků mezi neziskovou organizací a vnějším okolím. Jejím cílem je získávat podporu veřejnosti pro své poslání včetně dobrovolníků, vytvářet příznivé klima pro fundraisingové kampaně, propagovat svůj program, služby, atd. Význam výroční zprávy NO je shodný s podnikatelskými subjekty. Podává informace o účelu, cílech, organizační struktuře, učiněných rozhodnutích a vykonaných činech organizace, pracovních i finančních výsledcích. Rovněž se shodují uživatelé výročních zpráv.³

¹ § 19 odst. 2 zákona č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech

² § 16a odst. 5 písm. c) zákona č. 3/2002 Sb., o svobodě náboženského vyznání a postavení církví a náboženských společností, ve znění pozdějších předpisů

³ Koncepce zveřejňování výročních zpráv neziskovými organizacemi, dostupné z WWW: <http://www.e-cvns.cz/soubory/Koncepce_zverejnovani_VZ_NO.pdf>. s. 2 - 7

3.4.1 Výroční zpráva nadací, nadačních fondů a obecně prospěšných společností

Nadace, nadační fondy a obecně prospěšné společnosti mají **povinnost** vypracovávat a zveřejňovat výroční zprávy (zkráceně jen VZ) o činnosti a hospodaření v termínu stanoveném správní radou (popř. statutem nadace nebo nadačního fondu), nejpozději však do šesti měsíců po skončení hodnoceného období, jímž je kalendářní rok. Výroční zpráva obecně prospěšné společnosti obsahuje přehled činností vykonávaných v daném roce s uvedením vztahu k účelu založení OPS. Obsahem výroční zprávy nadace a nadačního fondu je přehled veškeré jejich činnosti za hodnocené období.

Zpracování VZ ukládá zákon sice jen některým nevýdělečným organizacím, na druhou stranu tento dokument může sloužit jako výborný prezentační prostředek jakékoliv organizaci.¹ Při mapování neziskového sektoru však vyšla najevo skutečnost, že jen **nízký počet NO zveřejňuje svou výroční zprávu**. Vypůjčím si slova Vladimíra Hyánka, jež se dlouhodobě zabývá ekonomikou neziskového sektoru, a který upozorňuje, že neziskové organizace: „Často dělají chybu v tom, že málo inzerují výsledky své činnosti. Příliš se soustředí na volání o materiální pomoc místo toho, aby upozorňovaly na to, co už udělaly.“²

Nadace, nadační fondy a OPS se při sestavování výroční zprávy řídí zvláštními právními předpisy, neboť ty upravují nejen obsah, ale i způsob zveřejnění VZ. Otázkou zůstává, jakým předpisem se mají řídit ostatní nestátní neziskové organizace, tj. občanská sdružení, církve a náboženské společnosti (vč. církevní právnické osoby), pokud se dobrovolně rozhodnou sestavit a zveřejnit výroční zprávu. Protože zákon o účetnictví je v těchto souvislostech pouze obecným předpisem, domnívají se pracovníci centra pro výzkum neziskového sektoru, že jsou to jeho ustanovení §§ 21 a 21a.³

Je vhodné zmínit, že zákony neurčují, kdo má sestavit výroční zprávu, pouze uvádí, že zprávu přezkoumává dozorčí rada a po jejím sestavení ji schvaluje statutární orgán.

Vypracování tohoto dokumentu je bezesporu náročné. Podstatné je, aby VZ byla zveřejňována pravidelně a včas, dle mého názoru nejpozději půl roku po skončení hodnoceného období. Měla by obsahovat vyčerpávající informace, ale zároveň být věcná,

¹ HRONCOVÁ, M. *Moderní nezisková organizace: základy jejího řízení, metodiky a praktické rady v kostce*. 1. vyd. Praha: Ateliér vzdělávání, 2010. 55 s. ISBN 978-80-904519-0-2, str. 35

² FOJTŮ, M. Nevládni neziskové organizace hledají cestu ke státu i soukromým dárcům. *Muni.cz*, 2010, roč. 6, č. 11, s. 4

³ Rozbor ustanovení týkajících se výročních zpráv neziskových organizací v současných právních předpisech, dostupné z WWW: <http://www.e-cvns.cz/?typ=analzy_a_studie&publikace=75&presenter=Publikace>. s. 4

přehledná a napsaná způsobem srozumitelným pro odborníky a současně také pro laickou veřejnost.

Nedílnou částí VZ je i **roční účetní závěrka, včetně její přílohy**. Prováděcí vyhláška k zákonu o účetnictví pro nepodnikatelské subjekty v § 29 a § 30 stanovuje pro přílohu účetní závěrky neúměrně vysoký počet obsahových náležitostí. Ve srovnání s podnikateli je množství ustanovení vztahujících se k obsahu přílohy až trojnásobné.¹

Součástí auditu účetní závěrky (nazývaného také audit účetních výkazů) je zpravidla i ověření výroční zprávy. Dobře zpracovaná VZ je jedním z nejdostupnějších nástrojů pro získání potřebných údajů o organizaci. Auditor ji ověřuje z důvodu ubezpečení se, že informace v ní obsažené jsou v souladu s údaji uvedenými v účetních výkazech.

Důležitá je **úschova** účetních závěrek a výročních zpráv, jelikož tyto účetní písemnosti slouží jako průkazní materiál například při soudních sporech. Ukládají se proto v účetních archivech či v jiných prostorách určených pro jejich úschovu, a to po dobu 10 let.

Pro přehlednost jsem principy účetnictví vybraných nestátních neziskových organizací zpracovala jako **přílohu č. 2**. Jejím obsahem jsou informace o tom, v jaké soustavě a v jakém rozsahu vedou organizace své účetnictví, zdali mají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem a zda jsou povinny vypracovávat a zveřejňovat výroční zprávu.

Nyní se zaměřím na zhodnocení výroční zprávy občanského sdružení Jitřenka.

3.4.2 Výroční zpráva Občanského sdružení Jitřenka Bučovice

Nevládní nevýdělečná organizace Jitřenka Bučovice si je vědoma důležitosti výroční zprávy a i přesto, že jako občanské sdružení nenese povinnost výroční zprávu sestavovat, již od roku svého vzniku tak činí. Tento nelehký úkol provádí sám předseda rady sdružení a pravidelně v dubnu následujícího roku VZ zveřejní na webových stránkách Jitřenky.

Při porovnání první výroční zprávy sdružení za rok 2005 se zprávou poslední vydanou dne 10. dubna 2009 mohu konstatovat posun kupředu. Za jeden z velkých nedostatků však považuji vždy chybějící obsah výroční zprávy v jejím úvodu, který by bezpochyby přispěl k její přehlednosti a umožnil různým skupinám čtenářů najít ve zprávě to, co je předmětem jejich zájmu.

¹ Rozbor ustanovení týkajících se výročních zpráv neziskových organizací v současných právních předpisech, dostupné z WWW: <http://www.e-cvns.cz/?typ=analzy_a_studie&publikace=75&presenter=Publikace>. s. 21

Příklad obsahu VZ Jitřenky by mohl vypadat následovně:

1. Úvod
2. Základní informace o organizaci
 - 2.1. Vymezení poslání
 - 2.2. Kontaktní údaje
 - 2.3. Organizační struktura
 - 2.4. Členská základna
 - 2.5. Prezentace sdružení na veřejnosti, propagace činností
3. Přehled uskutečněných akcí
 - 3.1. Pravidelné aktivity
 - 3.2. Nepravidelná činnost
4. Sponzoři a dotace získané v roce 2010
5. Plány do budoucna
6. Hospodaření v uplynulém roce
7. Poděkování.

Všechny uvedené body, avšak v jiném pořadí VZ Jitřenky obsahuje. Autor nikdy neopomene vyzdvihnout poděkování všem, kdo nejrůznějšími způsoby přispěli na fungování organizace. Jako „velký fanda“ dětských táborů oceňuji vtipné popisky proběhlých akcí, čímž předseda určitě navnadí k jejich účasti v roce příštím. Mým doporučením je uvést srovnávací tabulku s počtem účastníků. Přínosem by také mohlo být vyhodnocení jednotlivých aktivit dětmi. Pochvalu zaslouží vybrané fotografie a grafická úprava celého dokumentu.

Při porovnání s výročními zprávami jiných občanských sdružení, které rovněž provozují dětské tábory, postrádám v záhlaví či zápatí zprávy logo střediska, což samozřejmě nic nemění na její kvalitě. Ze zprávy je patrné, jak organizace v daném roce pracovala, je v ní srozumitelně vymezené poslání, stručné informace o minulosti i záměry pro příští rok. Jako laik jsem s informační hodnotou VZ spokojena a nenacházím nic jiného, co bych občanskému sdružení Jitřenka Bučovice vytkla.

4. PROBLEMATIKA DANÍ

4.1. Daňová soustava ČR

Daňová soustava v České republice je v současnosti tvořena daněmi přímými - daně z příjmů a majetkové daně (daň silniční, dědická a darovací, daň z nemovitostí a z převodu nemovitostí) a daněmi nepřímými – daň z přidané hodnoty, spotřební a ekologické daně.

Daň je povinná, zákonem uložená platba do veřejného rozpočtu, pro niž je charakteristická neúčelovost, nenávratnost a neekvivalentnost. Neekvivalentností se rozumí skutečnost, že její úhradou subjekt nezíská protihodnotu z veřejných rozpočtů.

Následující tabulka znázorňuje daňovou soustavu ČR, včetně přehledu právních norem, které jednotlivé daně upravují.

Tab. 4.1 Struktura daňové soustavy ČR

Druh daně		Daň	Daňový zákon
Daně přímé	Důchodové	Daň z příjmů	Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
	Majetkové	Daň silniční	Zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční
		Daň z nemovitostí	Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí
		Daň dědická, darovací, z převodu nemovitostí	Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, darovací, z převodu nemovitostí
Nepřímé daně	Univerzální	Daň z přidané hodnoty	Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty
	Selektivní	Spotřební daně	Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních
		Ekologické daně	Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů

Zdroj: vlastní zpracování

Nevýdělečné organizace mají v daňových zákonech specifické postavení. Vztahují se na ně mnohé výjimky v podobě osvobození od daní či daňových úlev. Ty nejvýznamnější se týkají zdaňování příjmů.

4.2. Daň z příjmů právnických osob

I přesto, že neziskové organizace v případě dosažení zisku tento zisk nerozdělují mezi své členy, zaměstnance ani zakladatele, naopak jej použijí výhradně k financování svého

poslání, dochází téměř všude ve světě ke zdaňování příjmů právnických osob, nevýdělečných organizací nevyjímaje. Problematika zdanění neziskového sektoru je jednou z nejobtížnějších částí zákona o daních z příjmů. Smyslem této podkapitoly je přispět k orientaci v otázce zdaňování poplatníků, u kterých je „*tvorba zisku pouhým prostředkem k dosažení cíle, nikoliv cílem*“.¹

4.2.1 Neziskové organizace podle zákona o daních z příjmů

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDP), neziskové organizace v § 18 definuje jako **poplatníky, kteří nebyli založeni nebo zřízení za účelem podnikání**. Za neziskové poplatníky považuje:

- zájmová sdružení právnických osob, pokud mají tato sdružení právní subjektivitu a nejsou zřízena za účelem výdělečné činnosti,
- občanská sdružení včetně odborových organizací,
- politické strany a politická hnutí,
- registrované církve a náboženské společnosti,
- nadace, nadační fondy,
- obecně prospěšné společnosti,
- veřejné vysoké školy,
- veřejné výzkumné instituce,
- školské právnické osoby podle zvláštního právního předpisu,
- obce,
- organizační složky státu,
- kraje,
- příspěvkové organizace,
- státní fondy a
- subjekty, o nichž to stanoví zvláštní zákon (např. honební společenstva).²

Tento výčet NO (státních i nestátních) je sice nejobsáhlejší, ale jelikož je uvozen slůvkem „zejména“, nejedná se o výčet úplný, konečný.

¹ TAKÁČOVÁ, H. *Účetnictví neziskových organizací*. 1. vyd. Praha: Oeconomica, 2010. 300 s. ISBN 978-80-245-1664-6, str. 7

² § 18 odst. 8 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Daň z příjmů právnických osob je důchodovou daní, které podléhají všechny právnické osoby. Jak již výše uvedeno, právní úpravu této daně nalezneme v zákoně o daních z příjmů.

Předmět daně z příjmů právnických osob, tudíž i nevládních NO je obecně formulován jako příjmy (výnosy) z veškeré činnosti a nakládání s veškerým majetkem.

4.2.2 Rozdělení příjmů (výnosů)

Ke komplikovanosti zdaňování neziskového sektoru přispívá fakt, že neziskovým organizacím mohou vznikat různé typy příjmů:

- 1) příjmy, které nejsou předmětem daně,
- 2) příjmy, které jsou vždy předmětem daně,
- 3) příjmy od daně osvobozené, případně též
- 4) příjmy zdaňované zvláštní sazbou daně.

Příjmy, které nejsou předmětem daně

Z předmětu daně z příjmů právnických osob jsou obecně pro všechny poplatníky této daně vyjmuty **příjmy získané zděděním nebo darováním nemovitosti, movité věci anebo majetkového práva.**¹ Tyto příjmy jsou předmětem příslušných daní, daně dědické a daně darovací. Výjimku tvoří příjmy, jež plynou ze zděděné nebo darované nemovitosti, movité věci nebo majetkového práva, například příjmy z pronájmu. Takové příjmy pochopitelně předmětem daně z příjmů jsou.

V této souvislosti je třeba zmínit, že dary pro NO znamenají důležitý zdroj finančních prostředků. Pro dárce, pokud chtějí optimalizovat svůj základ daně, bývají z tohoto pohledu NO většinou dobrou cílovou skupinou. Hodnota darů, kterou může dárce odpočítat od základu daně, je zákonem o daních z příjmů limitována v § 15 a § 20 ZDP. Odpočet od základu daně z titulu poskytnutí daru se v žádném případě netýká nevýdělečných organizací.²

Za nejobtížnější ustanovení ZDP vztahující se na neziskové subjekty osobně považuji § 18 odst. 4 písm. a), který stanovuje, že předmětem daně nejsou **příjmy z činnosti**

¹ § 18 odst. 2 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

² STUHLÍKOVÁ, H.; KOMRSKOVÁ, S. *Zdaňování neziskových organizací zejména příspěvkových organizací, krajů, obcí, občanských sdružení, nadací, veřejných vysokých škol, veřejných výzkumných institucí a obecně prospěšných společností s příklady z praxe*. 7.vyd. Olomouc: 2009. 312 s. ISBN 978-80-7263-510-8, str. 23 - 24

vyplývajících z jejich poslání za splnění ztrátové podmínky. Tato podmínka představuje situaci, kdy náklady (výdaje) vynaložené v souvislosti s prováděním těchto činností jsou vyšší než tyto příjmy, tzn. je-li výsledkem činností ztráta.

Většina nevýdělečných organizací nerealizuje jen činnosti, které souvisí s jejich posláním a mají zásadně neziskový charakter, ale uskutečňují také řadu činností doplňkových, které mohou mít jednoznačně ziskový charakter a představují jeden z podstatných zdrojů financování.¹

Stanovení daňové povinnosti u NO není zcela jednoduchou záležitostí. Běžný podnikatelský subjekt sleduje své příjmy a výdaje za veškerou svou činnost, zatímco NO postupuje zcela jiným způsobem. Základní úkol spočívá v optimálním rozlišení jejich činností na hlavní a vedlejší (resp. hospodářské).

V případě, že NO uskutečňuje **hlavních činností** více, pak výsledky hospodaření z nich plynoucí nemůže kompenzovat. Pro účely zdanění se jednotlivé druhy činností posuzují samostatně za celé zdaňovací období. Činnosti, které jsou posláním NO (hlavní činnosti) jsou definovány ve zřizovacích a zakladatelských listinách, ve statutu nebo stanovách. Jedná se o aktivity, pro které byla organizace založena nebo zřízena.

Zákon o daních z příjmů nevýdělečným subjektům také říká, že pokud je jednotlivá činnost v rámci téhož druhu činnost prováděná za ceny, kdy dosažené příjmy jsou nižší nebo rovny než související náklady (výdaje) vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení, tak za ceny, kdy dosažené příjmy jsou vyšší než související náklady (výdaje) na jejich dosažení, zajištění a udržení, jsou předmětem daně pouze příjmy těch jednotlivých činností, které jsou vykonávány za ceny, kdy příjmy převyšují související výdaje.²

U **vedlejších činností** naopak zisky a ztráty z nich mezi sebou organizace kompenzovat může, a jelikož tyto činnosti jsou vždy předmětem daně z příjmů a zdaňují se tudíž jako u podnikatelského subjektu (NO má povinnost podat daňové přiznání), do základu daně vstupuje až konečný hospodářský výsledek.

Z uvedeného pro nevýdělečné subjekty plyne nutnost účtovat o každé hlavní činnosti odděleně, kdežto o vedlejších činnostech mohou organizace účtovat dohromady. Hospodářské výsledky z obou druhů činností nemohou sčítat dohromady, ani nemohou ztrátu z jedné z těchto činností pokrýt ziskem z druhé.

¹ REKTOŘÍK, J. a kol. *Organizace neziskového sektoru, základy ekonomiky, teorie a řízení*. 3.vyd. Praha: EKOPRESS, 2010. 188 s. ISBN 978-80-86929-54-5, str. 73

² § 18 odst. 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Nutno podotknout, že ve většině případů jsou provozované hlavní činnosti ztrátové, odvod daně z těchto aktivit je tak spíše výjimkou.

V případě neziskových organizací zákon z předmětu daně dále vyjímá¹:

- **Příjmy z úroků z vkladů na běžném účtu** (ne termínovaném).
- **Příjmy z pronájmů a prodeje státního majetku.**
- **Příjmy z dotací, příspěvků na provoz a jiných forem státní podpory.**

Dotací se rozumí poskytnuté peněžní prostředky na předem stanovený účel. Nestátní nevýdělečné organizace přijímají do svého rozpočtu řadu dotací, které upravují dva právní předpisy. Je to zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech, ve znění pozdějších předpisů a zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů.²

Od 1. února 2010 nabyly účinnosti **Zásady vlády pro poskytování dotací ze státního rozpočtu ČR nestátním neziskovým organizacím ústředními orgány státní správy**. K drobným změnám závazných pravidel pro poskytování dotací dochází pravidelně. Schválení nových zásad vládou České republiky se však dotkne všech NO mnohem razantněji.

Všechny NNO včetně občanských sdružení, které čerpají dotace počínaje rokem 2011, budou muset účtovat v **podvojném účetnictví**. Základní důvody změny jsou:

- 1) podvojný účetnictví je již řadu let vyžadováno mnohými resorty – ministerstvy,
- 2) podvojný účetnictví poskytuje věrný a poctivý obraz o nakládání s veřejnými financemi podstatně lépe než účetnictví jednoduché.³

Požadavek vedení podvojnýho účetnictví bude poprvé obsahovat Rozhodnutí o poskytnutí dotace, kterým bude příjemci z řad neziskového sektoru dotace přiznána na rok 2011.⁴ Vláda očekává vlnu nevole a tlak na změnu pravidel. Prozatím ale tyto zásady platí a jejich nesplnění může být sankcionováno, resp. dotace odejmuta.⁵

¹ § 18 odst. 4 písm. b – d) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

² TAKÁČOVÁ, H. *Účetnictví neziskových organizací*. 1. vyd. Praha: Oeconomica, 2010. 300 s. ISBN 978-80-245-1664-6, str. 50

³ FRIŠTENSKÁ, H. Dotace již v podvojném účetnictví. *Svět neziskovek*, 2011, roč. 3, č. 1, s. 12

⁴ <http://www.vlada.cz/cz/ppov/rnno/aktuality/podvojne-ucetnictvi-80277/>

⁵ <http://neziskovky.cz/cz/fakta/legislativa/aktuality/4457.html>

Příjmy, které jsou pro neziskové organizace předmětem daně

Předmětem daně a současně součástí základu daně jsou **příjmy z reklam, z členských příspěvků** (vyjma osvobozených) a **příjmy z nájemného**.

Do této kategorie patří i **příjmy ze ziskové hlavní činnosti** a co je podstatné, vždy **příjmy z činnosti vedlejší**.

Příjmy od daně osvobozené

Příkladů osvobození od daně z příjmů právnických osob je mnoho, ale pouze některé se vztahují k nevýdělečným organizacím. Zákon o daních z příjmů je jmenovitě vymezuje v § 19. Jedná se o nestejnorodé typy příjmů osvobozené často pro určitou skupinu neziskových poplatníků.

Nezisková organizace může od daně z příjmů osvobodit **členské příspěvky**. Musí však jít o příspěvky vymezené ve stanovách, statutu, zřizovacích či zakladatelských listinách. Příspěvky od svých členů vybírají zájmová sdružení právnických osob, politické strany a politická hnutí, profesní komory s nepovinným členstvím (př. Hospodářská komora ČR) a v neposlední řadě občanská sdružení včetně odborových organizací.

Osvobozeny jsou také **výnosy kostelních sbírek, příjmy za církevní úkony a příspěvky členů u registrovaných církví a náboženských společností**. Osvobození se vztahuje pouze na výnosy z kostelních sbírek, tedy ne jiných sbírek, byť by měly charitativní určení, a dále na příspěvky členů u registrovaných církví a náboženských společností – opět ne jiných, tedy neregistrovaných, nýbrž skutečně pouze registrovaných církví a náboženských společností.¹

Osvobození se týká i loterií a jím příbuzných her. Osvobozeny jsou **příjmy, které plynou neziskovým poplatníkům jako odvod části výtěžku loterií a jiných podobných her**, nutno podotknout povolených podle zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, ve znění pozdějších předpisů.

Obsáhlá skupina osvobození se vztahuje na nadace. U těchto účelových sdružení majetku je možno osvobodit **výnosy z nadačního jmění**, a to za splnění podmínek vymezených v § 19 odst. 1 písm. r) ZDP.

¹ PELC, V. *Daňové podmínky působení neziskových subjektů*. 1.vyd. Praha: C. H. Beck, 2010. 184 s. ISBN 978-80-7400-190-1, str. 26

Je třeba pamatovat na to, že náklady spojené s dosažením osvobozených příjmů také nejsou daňově uznatelné. Například pronajímá-li nadace nemovitost (budovu), která je součástí nadačního jmění a je zapsána v nadačním rejstříku, potom příjem z tohoto pronájmu je osvobozen od daně z příjmů. Pokud se na budově provádějí opravy či údržba, náklady (výdaje) s ní spojené nejsou daňově uznatelnými, jelikož se vážou k osvobozeným příjmům.¹

Příjmy zdaňované zvláštní sazbou daně

Výčet příjmů, z nichž je daň vybírána zvláštní sazbou je uveden v ustanovení § 36 ZDP. Tyto příjmy jsou zdaněny subjekty, které je vyplácí. Nejčastěji jsou to **výnosy z cenných papírů a podíly na zisku společníků ve společnosti s ručením omezeným**. U těchto příjmů se uplatňuje 15 % srážková daň, jež má často povahu daně konečné. Poplatník, tzn. příjemce tyto příjmy již do základu daně nezahrnuje.

Jako **přílohu č. 3** uvádím tabulku vybraných druhů příjmů neziskových organizací ve vztahu k předmětu daně.

4.2.3 Výdaje (náklady) neziskových organizací

V návaznosti na uvedené skupiny příjmů musí být rozdělovány i výdaje (náklady). U neziskových organizací často dochází k tomu, že jsou vykázány náklady, které souvisí s činností zdaňovanou i nezdaňovanou (tj. která předmětem daně je i činností, která předmětem daně není). Rovněž je část vynakládaných nákladů často společná pro hlavní i vedlejší činnost. V těchto případech se používá takzvané **klíčování nákladů**.²

Klíčování představuje správné přiřazení nákladů k příslušným činnostem. Lze použít tři přístupy – **věcný**, **hodnotový** nebo **kombinace obou**. Věcný přístup se používá pouze v případech, kdy lze jednoznačně oddělit náklady připadající na jednotlivé činnosti (například v případě vlastního elektroměru). Hodnotový přístup se naproti tomu užívá v situacích, kdy nelze společné náklady rozlišit (rozklíčovat) podle žádného kritéria. Spočívá v rozložení nerozlišitelných nákladů ve stejném poměru, v jakém byly dosaženy příjmy či vynaloženy výdaje na jednotlivé činnosti.

¹ STUHLÍKOVÁ, H.; KOMRSKOVÁ, S. *Zdaňování neziskových organizací zejména příspěvkových organizací, krajů, obcí, občanských sdružení, nadací, veřejných vysokých škol, veřejných výzkumných institucí a obecně prospěšných společností s příklady z praxe*. 7.vyd. Olomouc: ANAG, 2009. 312 s. ISBN 978-80-7263-510-8, str. 34

² OTRUSINOVÁ, M. *Hospodaření nepodnikatelských organizací, Studijní pomůcka pro distanční studium*. 1.vyd. Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně: Academia centrum, 2009. 132 s. ISBN 978-80-7318-789-7, str. 52 - 53

4.2.4 Základ daně

Základem daně z příjmů se rozumí **rozdíl, o který příjmy** (s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně a příjmů od daně osvobozených) **převyšují výdaje**, a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období.¹

Nestátní neziskové organizace při zjištění základu daně vychází:

- d) z účetního výsledku hospodaření (tzn. před zdaněním), pokud vedou účetnictví,
- a) z rozdílu mezi příjmy a výdaji u poplatníků, kteří nevedou účetnictví.

Účetní jednotky, které zjišťují výsledek hospodaření před zdaněním dle vyhlášky č. 504/2002 Sb., účtují o hlavní a doplňkové činnosti odděleně, rovněž hospodářský výsledek vyčíslují za obě činnosti zvlášť. Pro účely stanovení základu daně (a sestavení daňového přiznání) se vykazuje výsledek hospodaření celkem za celou organizaci.²

4.2.5 Úprava základu daně

Zákon o daních z příjmů v § 23 odst. 3 vymezuje položky zvyšující a snižující výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji.

Položky zvyšující základ daně

Mezi nejvýznamnější položky zvyšující základ daně lze zařadit:

- Částky neoprávněně zkracující příjmy, např. nepeněžní příjmy za nájemné ve formě plnění technickým zhodnocením, opravami, apod.
- Prostředky nebo jejich část, o které byl snížen základ daně podle § 20 odst. 7 ZDP, a to v takové výši, v jaké takto získané prostředky nebyly použity v souladu s podmínkou pro snížení základu daně, a v tom zdaňovacím období, kdy poplatník končí činnost nebo končí stanovená lhůta pro použití prostředků.
- Částky, které nelze podle ZDP zahrnout do výdajů (nákladů). Jedná se o daňově neuznatelné položky uvedené v paragrafech 24 a 25 ZDP. Patří mezi ně např. náklady na reprezentaci, pohoštění, náklady na dary a náklady spojené s mankem.
- Hodnota rozdílu, o který účetní odpisy převyšují odpisy daňové.

¹ § 23 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

² OTRUSINOVÁ, M. *Hospodaření nepodnikatelských organizací, Studijní pomůcka pro distanční studium.*

1.vyd. Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně: Academia centrum, 2009. 132 s. ISBN 978-80-7318-789-7, str. 50

Položky snižující základ daně

Poplatníků, kteří nebyli založeni nebo zřízeni za účelem podnikání se týkají zejména tyto možnosti:

- Příjmy, které nejsou předmětem daně podle § 18 odst. 2 ZDP, ale byly zahrnuty do výsledku hospodaření nebo do rozdílu příjmů a výdajů – např. příjmy z darů.
- Příjmy, které nejsou předmětem daně podle § 18 odst. 4 ZDP (příkladně dotace), jestliže byly zahrnuty do HV nebo do rozdílu mezi příjmy a výdaji.
- Příjmy, které jsou od daně osvobozeny podle § 19 ZDP, opět pokud byly zahrnuty do HV před zdaněním nebo do rozdílu mezi příjmy a výdaji.

4.2.6 Odčitatelné položky

Nezisková organizace si v souladu se zákonem o daních z příjmů může svůj upravený daňový základ snížit pomocí odčitatelných položek. Nejčastěji využívanými odpočty jsou:

- **Odpočet daňové ztráty.**

Nevýdělečným organizacím může daňová ztráta vzniknout pouze v rámci hospodářské činnosti. Ztrátu lze odečíst nejdéle v následujících pěti zdaňovacích obdobích po období, ve kterém byla vyměřena. Upozorňuji však, že tento odpočet nemohou uplatnit OPS.

- **30 % odpočet základu daně.**

Upravený základ daně, již snížený o případnou ztrátu lze dále snížit o 30 %, pokud prostředky získané takto dosaženou úsporou daňové povinnosti budou použity ke krytí nákladů souvisejících s činnostmi, z nichž získané příjmy nejsou předmětem daně, a to nejpozději ve třech bezprostředně následujících zdaňovacích obdobích. Výše odpočtu musí činit nejméně 300 000 Kč, nejvýše částku ve výši základu daně, ovšem maximálně lze odpočítat 1 000 000 Kč.¹

Tab. 4.2 Třicetiprocentní odpočet základu daně u neziskových organizací

Základ daně	500 000	1 000 000	3 500 000
30 % odpočet základu daně	150 000	300 000	1 050 000
Skutečná výše odpočtu	300 000	300 000	1 000 000
Základ daně po odpočtu	200 000	700 000	2 500 000

Zdroj: vlastní zpracování v souladu s § 20 odst. 7 ZDP

¹ § 20 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Základ daně snížený o výše uvedené položky se zaokrouhluje na **celé tisíce Kč dolů**. Poté se z něj prostřednictvím sazby daně platné pro příslušné zdaňovací období vypočte daň z příjmů. Pro rok 2010 i 2011 je sazba stanovena ve výši **19 %**. Zaměstnává-li nevýdělečný poplatník osoby se změněnou pracovní schopností, je mu umožněno využít **slevy na dani** specifikované v ustanovení § 35 ZDP. Následující schéma znázorňuje postup pro zjištění základu daně a následného výpočtu daně z příjmů právnických osob pro neziskové subjekty, s výjimkou veřejných vysokých škol a veřejných výzkumných institucí.

Obr. 4.1 Výpočet daně z příjmů právnických osob u neziskových organizací

ÚČETNÍ VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ před zdaněním
<ul style="list-style-type: none"> – příjmy, které nejsou předmětem daně – osvobozené příjmy – příjmy zdaňované zvláštní sazbou – ostatní příjmy nezahrnované do základu daně + účetní náklady, které nejsou daňově uznatelné – mimoúčetní náklady ± ostatní úprava výnosů a nákladů
ZÁKLAD DANĚ (DAŇOVÁ ZTRÁTA) POLOŽKY ODČITATELNÉ OD ZÁKLADU DANĚ <ul style="list-style-type: none"> – daňová ztráta – odčitatelné položky (na výzkum a vývoj) = mezisoučet <ul style="list-style-type: none"> – 30 % ZD sníženého o ztrátu a odčitat. položky, tj. z mezisoučtu (min. 300 000 Kč a max. 1 mil. Kč)
= SNÍŽENÝ ZÁKLAD DANĚ (zaokrouhlený na celé tisíce dolů) x sazba daně
= DAŇ <ul style="list-style-type: none"> – sleva na dani
= DAŇ PO SLEVĚ

Zdroj: REKTOŘÍK, J. a kol. Organizace neziskového sektoru, základy ekonomiky, teorie a řízení, 2010, s. 73

4.2.7 Daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob

Povinnost podat daňové přiznání má v souladu se ZDP každá právnická osoba. Neziskové organizaci tato povinnost náleží i v případě vykázání nulového daňového základu nebo daňové ztráty. Naopak povinnost podat přiznání k dani organizaci nevzniká, pokud nemá příjmy, které jsou předmětem daně nebo má pouze příjmy osvobozené a příjmy, z nichž je daň vybírána srážkou a také v případě, že nemá povinnost uplatnit postup podle § 23 odst. 3 písm. a) bodu 9 ZDP.¹ Termín pro podání daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob je nejpozději do tří měsíců po uplynutí zdaňovacího období.

4.3. Varianty výpočtu základu daně a daňové povinnosti občanského sdružení

Zákon neupravuje způsob vymezení činností neziskových organizací v zakládacích dokumentech. Vhodnou formulací poslání ve stanovách občanského sdružení lze ovlivnit základ daně z příjmů, a tím i daňovou povinnost. Tuto tezi ověří následující zjednodušený výpočet daně z příjmů právnických osob s rozdělením hlavního poslání na dílčí činnosti a bez tohoto rozlišení, jak je tomu v případě občanského sdružení Jitřenka Bučovice.

Varianta A

Nezisková organizace Jitřenka vede podvojný účetnictví. Pro účely zdanění sleduje zvlášť svou hlavní činnost a činnost vedlejší. Stanovy vymezují **hlavní činnost** střediska velmi podrobně jako pořádání volnočasových, kulturních, sportovních, zájmových a vzdělávacích akcí pro děti a mládež, víkendových akcí, realizace táborů, výletů a výprav, adaptačních kurzů, školení a seminářů. Cílem sdružení je tak provozování rekreačních, kulturních a sportovních činností, do kterých spadají:

- školy v přírodě,
- sportovní a taneční soustředění,
- školní výlety,
- víkendové výpravy pořádané pro děti a mládež,
- letní dětské tábory,
- adaptační kurzy, školení a semináře.

¹ § 38m odst. 7 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Tím, že OS Jitřenka své poslání ve stanovách specifikovalo jako **jednu činnost**, nevzniká organizaci zákonná povinnost odděleně účtovat ziskové hlavní činnosti od činností ztrátových.

Vedlejší činnost sdružení představuje pronájem areálu tábora pro účely pořádání oslav, svateb a jiných akcí pro veřejnost i vlastní členy. Organizaci v souvislosti s touto výdělečnou činností vznikají pouze náklady na spotřebu energie, které snadno a jednoznačně vyčíslí sledováním jejího stavu před a po pronájmu pomocí vlastního elektroměru. Jitřenka tudíž nemusí provádět klíčování tohoto nákladu mezi hlavní a hospodářskou činnost. V souladu s § 24 odst. 3 ZDP se jedná o výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů, které jsou předmětem daně.

Doplňkový pronájem (vedlejší nebo též hospodářská činnost) podléhá stejnému režimu zdanění jako u podnikatelských subjektů. Jeho provozováním občanskému sdružení vzniká povinnost podat daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob.

V tabulce jsou uvedeny náklady a výnosy neziskové organizace Jitřenka za rok 2010.

Tab. 4.3 Náklady a výnosy občanského sdružení Jitřenka za rok 2010 v Kč

NÁKLADY			
Druh	Hlavní činnost	Hospodářská činnost	Celkem
Spotřeba materiálu	414 892	0	414 892
Spotřeba energie	102 819	18 353	121 172
Opravy a udržování	579 034	0	579 034
Jiné služby	256 731	0	256 731
Ostatní náklady	29 756	0	29 756
Náklady celkem	1 383 232	18 353	1 401 585
VÝNOSY			
Druh	Hlavní činnost	Hospodářská činnost	Celkem
Tržby z prodeje služeb	1 243 769	184 890	1 428 659
Provozní dotace	185 000	0	185 000
Výnosy celkem	1 428 769	184 890	1 613 659
HOSPODÁŘSKÝ VÝSLEDEK před zdaněním			
Výnosy – Náklady	45 537	166 537	212 074

Zdroj: vlastní zpracování dat

Výpočet daňové povinnosti

Občanské sdružení Jitřenka účtuje o své hlavní a hospodářské činnosti odděleně, tudíž i hospodářské výsledky vyčísluje za každou činnost zvlášť. Jelikož rozdílem výnosů a nákladů z hlavní činnosti vzniká nevýdělečné organizaci zisk, je tato činnost předmětem daně z příjmů právnických osob. Vedlejší činnost se daní bez výjimek. Pro stanovení daňové povinnosti je

nezbytné znát základ daně. Nestátní NO účtující v podvojném účetnictví pro jeho zjištění vychází z účetního výsledku hospodaření celkem za celou organizaci.

Tab. 4.4 Zjednodušený výpočet daně z příjmů právnických osob za rok 2010

Řádek	Text	Částka v Kč
1.	Účetní výsledek hospodaření před zdaněním	212 074
2.	Náklady daňově neuznatelné	0
3.	Příjmy, které nejsou předmětem daně (provozní dotace)	185 000
4.	Příjmy od daně osvobozené (členské příspěvky podle stanov)	0
5.	Základ daně (ř.1 + ř.2 – ř.3 – ř.4)	27 074
6.	Daňová ztráta	0
7.	30 % odpočet základu daně (ř.5 * 30 %)	8 122
8.	Skutečná částka odpočtu	27 074
9.	Základ daně po snížení (ř.5 – ř.8)	0
10.	Daň (ř.9 * 19 %)	0
11.	Celková daňová povinnost	0

pozn. číslování řádků není shodné s daňovým přiznáním k dani z příjmů právnických osob

Zdroj: autorka dle vlastního výpočtu

Do základu daně v případě OS Jitřenka vstupuje činnost hospodářská, a z důvodu ziskovosti též činnost hlavní. Účetní hospodářský výsledek organizace upraví o položky zvyšující a snižující základ daně. Sdružení využívá možnost 30 % odpočtu od daňového základu podle § 20 odst. 7 ZDP. Uplatněním této odčitatelné položky organizaci nevzniká povinnost odvést daň z příjmů právnických osob. Vypočtená daňová povinnost je **nulová**.

Je namístě objasnit pojem **daňová úspora**. Daňovou úsporou rozumíme výši ušetřené daně zásluhou 30 % odpočtu daňového základu. Vypočteme ji jako rozdíl mezi hodnotou daně bez využití této odčitatelné položky a hodnotou daně z daňového základu sníženého o 30 % odpočet. Výše daňové úspory občanského sdružení Jitřenka za rok 2010 činí:

$$(27\,000 * 0,19)$$

$$\underline{\quad - (0 * 0,19) \quad}$$

5 130 Kč.

Připomínám, že podle ZDP musí být prostředky získané takto dosaženou úsporou daňové povinnosti použity ke krytí nákladů souvisejících s činnostmi, z nichž získané příjmy nejsou předmětem daně, a to nejpozději ve 3 bezprostředně následujících zdaňovacích obdobích. V případě, že NO do vymezené doby tyto prostředky nepoužije v souladu s podmínkou pro snížení základu daně (pozn. nutnost použití daňové úspory zaznamenávat),

je podle § 23 odst. 3 písm. a) bod 9 ZDP povinna svůj výsledek hospodaření zvýšit o: „prostředky nebo jejich část, o které byl snížen základ daně podle § 20 odst. 7, a to v takové výši, v jaké takto získané prostředky nebyly použity v souladu s podmínkou pro snížení základu daně, a v to v tom zdaňovacím období, kdy poplatník končí činnost nebo končí stanovená lhůta pro použití prostředků“.

Předmětem druhé varianty je rovněž výpočet daně z příjmů, avšak za předpokladu **rozdělení hlavního poslání na dílčí činnosti**.

Variant A

Již ve fázi návrhu stanov lze ovlivnit výši daně z příjmů právnických osob. Jestliže by NO Jitřenka měla činnosti hlavního poslání specifikovány ve stanovách samostatně, nároky na vedení účetnictví by byly jednoznačně vyšší. Musela by sledovat ziskovost každé aktivity zvlášť, jelikož ziskové činnosti jsou předmětem daně, avšak ztrátové nikoli. Zvláštní evidence jednotlivých druhů činností přináší neziskovým subjektům administrativní zátěž. Soudím, že společně s pracným klíčováním nákladů představuje základní důvody, proč se NO podrobnějšímu vymezení svého hlavního poslání brání.

Výpočet daňové povinnosti při změně hlavního poslání

Jitřenka Bučovice své poslání ve stanovách rozlišila na **tři dílčí hlavní činnosti** následujícím způsobem:

- Hlavní činnost A – sportovní aktivity (taneční a jiná soustředění),
- Hlavní činnost B – vzdělávací činnost (školení, semináře, poznávací výlety pro žáky ZŠ, ...),
- Hlavní činnost C – pořádání dětských táborů.

Tržby z jednotlivých hlavních činností jsou zaznamenány v tabulce č. 4.5.

Tab. 4.5 Výnosy z hlavních činností fiktivního střediska

Hlavní činnost	Tržby v Kč
A – sportovní aktivity	299 375
B – vzdělávací činnost	251 863
C – pořádání dětských táborů	692 531

Zdroj: vlastní zpracování dat

Klíč k rozpočtení celkových nákladů na jednotlivé druhy činností je v kompetenci každé organizace. Občanskému sdružení Jitřenka bych (za předpokladu rozlišení jeho hlavního poslání na činnosti dílčí) doporučila použít podíl **příjmů (tržeb) z jednotlivých činností na celkových tržbách** Jitřenky. Vypočtená procentní výše by znázorňovala stejný podíl nákladů na danou činnost. Tímto klíčem by se celkové náklady rozdělily mezi hlavní činnosti.

Podíl tržeb z dílčích činností na celkově dosažených tržbách činí:

- činnost A – 24,07 %,
- činnost B – 20,25 %,
- činnost C – 55,68 %.

Na každou z hlavních činností byly vynaloženy náklady (v Kč) odpovídající příslušnému procentnímu podílu, viz tabulka č. 4.6.

Tab. 4.6 Rozklíčování nákladů

Druh nákladu	Hlavní činnost			Celkové náklady
	A	B	C	
Spotřeba materiálu	99 865	84 016	231 012	414 892
Spotřeba energie	24 749	20 821	57 250	102 819
Opravy a udržování	139 373	117 254	322 406	579 033
Jiné služby	61 795	51 988	142 948	256 731
Ostatní náklady	7 162	6 026	16 568	29 756
Celkové náklady	332 944	280 105	770 184	*1 383 233

* pozn. při srovnání celkových nákladů varianty A a B zjistíme 1 Kč rozdíl způsobený zaokrouhlováním

Zdroj: autorka dle vlastního výpočtu

V tabulce č. 4.7 jsou shrnuty náklady a výnosy střediska s třemi hlavními činnostmi.

Tab. 4.7 Náklady a výnosy občanského sdružení v Kč

NÁKLADY					
Druh	Hlavní činnost A	Hlavní činnost B	Hlavní činnost C	Vedlejší činnost	Celkem
Spotřeba materiálu	99 865	84 016	231 012	0	414 893
Spotřeba energie	24 749	20 821	57 250	18 353	121 173
Opravy a udržování	139 373	117 254	322 406	0	579 033
Jiné opravy	61 795	51 988	142 948	0	256 731
Ostatní náklady	7 162	6 026	16 568	0	29 756
Náklady celkem	332 944	280 105	770 184	18 353	1 401 586

VÝNOSY					
Druh	Hlavní činnost A	Hlavní činnost B	Hlavní činnost C	Vedlejší činnost	Celkem
Tržby za služby	299 375	251 863	692 531	184 890	1 428 659
Provozní dotace	0	0	*185 000	0	185 000
Výnosy celkem	299 375	251 863	877 531	184 890	1 613 659
HOSPODÁŘSKÝ VÝSLEDEK před zdaněním					
Výnosy – Náklady	–33 569	–28 242	107 347	166 537	212 073

* pozn. provozní dotace od ministerstva školství, mládeže a tělovýchovy ČR byla poskytnuta na zajištění letních dětských táborů, tzn. v rámci hlavní činnosti C

Zdroj: autorka dle vlastního výpočtu

Výnosy z hlavní činnosti A jsou nižší nežli náklady vynaložené na tuto činnost, tudíž se jedná o výnosy, které nejsou předmětem daně. Stejně je tomu v případě činnosti B. Naopak činnost C je zisková hlavní činnost, proto výnosy z ní plynoucí předmětem daně jsou.

Jinými slovy, základ daně je součtem dílčích výsledků hospodaření pouze z hlavní činnosti C a z hospodářské činnosti, tj.

$$ZD = 107\,347 + 166\,537 = 273\,884 \text{ Kč.}$$

Tab. 4.8 Výpočet daňové povinnosti

Řádek	Text	Částka v Kč
1.	Neupravený základ daně	273 884
2.	Náklady daňově neuznatelné	0
3.	Příjmy, které nejsou předmětem daně (provozní dotace)	185 000
4.	Příjmy od daně osvobozené (členské příspěvky podle stanov)	0
5.	Základ daně (ř.1 + ř.2 – ř.3 – ř.4)	88 884
6.	Daňová ztráta	0
7.	30 % odpočet základu daně (ř.5 * 30 %)	26 665
8.	Skutečná částka odpočtu	88 884
9.	Základ daně po snížení (ř.5 – ř.8)	0
10.	Daň (ř.9 * 19 %)	0
11.	Celková daňová povinnost	0

Zdroj: autorka dle vlastního výpočtu

Za předpokladu rozlišení hlavního poslání na 3 dílčí hlavní činnost je vyčíslená daňová povinnost opět **nulová**. Výrazně rozdílná je ovšem daňová úspora, která je rovna částce:

$$88\,000 * 0,19 = 16\,720 \text{ Kč.}$$

Pro názornou ukázkou skutečnosti, že formulací poslání lze ovlivnit nejen základ daně a daňovou úsporu, ale také samotnou daň z příjmů právnických osob, nastíním situaci, ve které občanské sdružení dosahuje daleko vyšších výnosů a vynakládá vyšší náklady. Veškeré uvedené částky budou pouze **fiktivní**.

Variantá C

Variantá C znázorňuje vymezení jedné hlavní činnosti ve stanovách občanského sdružení, variantá D poté rozlišení hlavního poslání organizace na 3 dílčí hlavní činnosti.

Tab. 4.9 Náklady a výnosy varianty C v Kč

NÁKLADY			
Druh	Hlavní činnost	Hospodářská činnost	Celkem
Spotřeba materiálu	1 229 499	0	1 229 499
Spotřeba energie	684 875	123 075	807 950
Opravy a udržování	898 365	0	898 365
Jiné služby	793 967	0	793 967
Ostatní náklady	457 966	0	457 966
Náklady celkem	4 064 672	123 075	4 187 747
VÝNOSY			
Druh	Hlavní činnost	Hospodářská činnost	Celkem
Tržby z prodeje služeb	3 899 467	1 287 842	5 242 309
Provozní dotace	202 000	0	202 000
Výnosy celkem	4 101 467	1 287 842	5 444 309
HOSPODÁŘSKÝ VÝSLEDEK před zdaněním			
Výnosy – Náklady	36 795	1 164 767	1 201 562

Zdroj: autorka

Variantá D

Využiji stejnou specifikaci hlavního poslání neziskové organizace na 3 dílčí činnosti:

- HČ 1 – sportovní aktivity (taneční a jiná soustředění),
- HČ 2 – vzdělávací činnost (školení, semináře, apod.),
- HČ 3 – pořádání dětských táborů.

Náklady na jednotlivé druhy hlavních činností opětovně rozkládají pomocí podílu tržeb z těchto činností na celkových tržbách střediska. Jednotlivé podíly činí:

Tab. 4.10 Fiktivní tržby střediska v Kč

VÝNOSY	HČ 1	HČ 2	HČ 3	CELKEM
Tržby z prodeje služeb	1 220 533	846 184	1 832 749	3 899 467
Podíl v %	31,3	21,7	47,0	100,0

Zdroj: autorka

V následující tabulce jsou uvedeny fiktivní výnosy a již rozklíčované náklady.

Tab. 4.11 Náklady a výnosy varianty D v Kč

NÁKLADY					
Druh	Hlavní činnost A	Hlavní činnost B	Hlavní činnost C	Vedlejší činnost	Celkem
Spotřeba materiálu	384 833	266 801	577 865	0	1 229 499
Spotřeba energie	214 366	148 618	321 891	123 075	807 950
Opravy a udržování	281 188	194 945	422 232	0	898 365
Jiné opravy	248 512	172 291	373 164	0	793 967
Ostatní náklady	143 343	99 379	215 244	0	457 966
Náklady celkem	1 272 242	882 034	1 910 396	123 075	4 187 747
VÝNOSY					
Tržby za služby	1 220 533	846 184	1 832 749	1 287 842	5 242 309
Provozní dotace	0	0	202 000	0	202 000
Výnosy celkem	1 220 533	846 184	2 034 749	1 287 842	5 444 309
HOSPODÁŘSKÝ VÝSLEDEK před zdaněním					
Výnosy – Náklady	–51 709	–35 850	124 353	1 164 767	1 201 561

Zdroj: autorka dle vlastního výpočtu

A konečně uvádím tabulku výpočtu základu daně a daňové povinnosti obou variant.

Tab. 4.12 Výpočet daně z příjmů právnických osob v Kč

Řádek	Text	Varianta C	Varianta D
1.	Součet dílčích výsledků hospodaření	1 201 562	1 289 120
2.	Náklady daňově neuznatelné	0	0
3.	Příjmy, které nejsou předmětem daně (dotace)	202 000	202 000
4.	Příjmy od daně osvobozené	0	0
5.	Základ daně (ř.1 + ř.2 – ř.3 – ř.4)	999 562	1 087 120
6.	30 % odpočet základu daně (ř.5 * 30 %)	299 869	326 136
7.	Skutečná částka odpočtu	300 000	326 136
8.	Základ daně po snížení (ř.5 – ř.7)	699 562	760 984
9.	Zaokrouhlený základ daně	699 000	760 000
10.	Celková daňová povinnost (ř.9 * 19 %)	132 810	144 400

Zdroj: autorka dle vlastního výpočtu

Za pomoci vysokých, fiktivních částek jsem potvrdila svůj úvodní výrok o možnosti ovlivnění základu daně a současně daňové povinnosti v zakládacích dokumentech. Snížením hospodářského výsledku o částku získaných provozních dotací a následným uplatněním 30 % odpočtu v souladu s § 20 odst. 7 ZDP dostaneme základ daně ve výši 699 562 Kč v případě varianty C a 760 984 Kč u varianty D. Snížený daňový základ organizace zaokrouhlí na celé tisíce Kč směrem dolů a poté z něj prostřednictvím 19% sazby daně vypočte celkovou daňovou povinnost. Daňová úspora fiktivního příkladu činí:

varianta C $(999\,000 * 0,19) - (699\,000 * 0,19) = \mathbf{57\,000\,Kč}$,

varianta D $(1\,087\,000 * 0,19) - (760\,000 * 0,19) = \mathbf{62\,130\,Kč}$.

Tab. 4.13 Rekapitulace výsledků jednotlivých variant v Kč

	Varianta A	Varianta B	Varianta C	Varianta D
Počet hlavních činností	1	3	1	3
Základ daně	27 074	88 884	999 562	1 087 120
30 % odpočet základu daně	8 122	26 665	299 869	326 136
Skutečná částka odpočtu (podle § 20 odst. 7 ZDP)	27 074	88 884	300 000	326 136
Snížený základ daně	0	0	699 562	760 984
Daň z příjmů právnických osob	0	0	132 810	144 400
Daňová úspora	5 130	16 720	57 000	62 130

Zdroj: vlastní zpracování dat

Závěrečné shrnutí

Občanské sdružení Jitřenka shrnulo množství aktivit, jež spadají do jeho poslání pod jednu hlavní činnost. Bez nutnosti sledování ziskovosti každé aktivity zvlášť není organizace tolik administrativně zatížena. Daňová povinnost Jitřenky za rok 2010 je **nulová**. Ke stejnému výsledku jsem se dopracovala i po rozlišení hlavní činnosti na tři dílčí (viz varianta B). Liší se však výše daňové úspory. Pro ověření počátečního tvrzení o možnosti ovlivnění daňové povinnosti již při založení organizace jsem znázornila variantu C a D, ve kterých občanské sdružení dosahuje mnohem vyšších výnosů a vynakládá vyšší náklady. Překvapením však bylo zjištění, že rozlišení hlavního poslání na více činností způsobilo vyčíslení daňové povinnosti ve výši 144 400 Kč, ovšem při ponechání pouze jedné hlavní činnosti je výše daně z příjmů rovna částce 132 810 Kč. Závěrem lze tedy říci, že bližší vymezení hlavního poslání ve stanovách občanského sdružení Jitřenka Bučovice by v tomto případě způsobilo vyšší daňovou úsporu, a to **o více než 5 tis. Kč**, zároveň by však zapříčinilo povinnost odvést daň z příjmů právnických osob **o téměř 11,5 tis. Kč vyšší**.

4.4. Daň silniční

Daň silniční je upravena **zákonem č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů** (dále jen ZDS).

Předmětem této přímé daně jsou silniční motorová vozidla a jejich přípojná vozidla registrovaná a provozovaná v České republice, jsou-li používána k podnikání nebo k jiné samostatné výdělečné činnosti nebo jsou používána v přímé souvislosti s podnikáním (u nevýdělečných organizací může jít o činnost vedlejší). Zároveň je § 2 ZDS uvedeno, že silniční daň se vztahuje také na vozidla používána k činnostem, z nichž plynou příjmy, které jsou předmětem daně z příjmů.

Jinak řečeno u NO je rozhodující, zda svá silniční motorová vozidla a přípojná vozidla používají k činnosti hlavní nebo vedlejší. V případě, že vozidla používají k podnikatelské (vedlejší) činnosti, jsou vždy předmětem daně. Na druhou stranu pokud jsou využívána k činnostem vyplývajícím z jejich poslání, rozhodující je skutečnost, zda organizaci plynou příjmy, jež jsou předmětem daně z příjmů, tedy zda je hlavní činnost zisková.

Poplatníkem silniční daně je taková nestátní NO, která je provozovatelem vozidla, které je předmětem daně a je zapsaná v jeho technickém průkaze. Organizace se stává též poplatníkem této daně v případě, že jakožto zaměstnavatel vyplácí cestovní náhrady svému zaměstnanci za použití jeho vozidla při služební cestě.¹

4.4.1 Modelový příklad výpočtu silniční daně

Občanské sdružení vlastní dva automobily. Automobil Škoda Octavia používá sdružení pouze v souvislosti s hlavním posláním, zejména k pořádání nejrůznějších akcí, školení a seminářů. Jelikož je toto silniční motorové vozidlo využíváno k hlavním činnostem neziskové organizace, které jsou ztrátové, není předmětem silniční daně.

Naproti tomu druhý automobil byl v průběhu roku 2010 využíván pro veškerou činnost sdružení, především pro účely zásobování. Vozidlo používané k vedlejší činnosti je předmětem daně vždy. Jedná se o osobní automobil Škoda Felicia se zdvihovým objemem motoru 1 289 cm³, zaregistrovaný dne 5. 6. 2005.

¹ KOČÍ, P.; KABELOVÁ, K.; AUJEZDSKÝ, J.; aj. *Nevýdělečné organizace 2010*. 1.vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., s. 119

Výpočet silniční daně za rok 2010:

Základ daně: 1 289 cm³

Roční sazba daně (podle § 6 ZDS): 2 400 Kč

40 % snížení sazby daně (v souladu s § 6 odst. 6 ZDS): 960 Kč

Daňová povinnost: 2400 – 960 = **1440 Kč**

4.5. Neziskové organizace a ostatní daně

Předmětem dalšího výkladu jsou daně majetkové. Těmito daněmi se nebudu zabírat do hloubky, nýbrž uvedu pouze specifika, jimiž se liší od subjektů ziskových.

4.5.1 Daň dědická, darovací a z převodu nemovitostí

Právní úpravu těchto daní nalezneme v **zákoně č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů**. Dle § 20 tohoto zákona se za neziskovou organizaci považuje jakákoliv právnická osoba založená nebo zřízená kupříkladu k zabezpečování činnosti v oblasti kultury, školství, vědy a výzkumu, vzdělávání, výchovy a ochrany dětí a mládeže, rovněž v oblasti zdravotnictví či sociální péče, ekologie, tělovýchovy, sportu či požární ochrany.

Jedná se o majetkové daně, jejichž poznávacím znakem je změna vlastníka.

Daň dědická

Poplatníkem daně dědické se nezisková organizace stává v případě, že nabyla dědictví nebo jeho část ze závěti, ze zákona nebo z obou těchto právních důvodů na základě pravomocného rozhodnutí příslušného orgánu, jímž bylo řízení o dědictví skončeno. Předmětem daně je nabytí majetku (nemovitosti nebo movitého majetku) děděním.

Daň darovací

Dani darovací podléhá bezúplatné nabytí majetku na základě nebo v souvislosti s právním úkonem (například darovací smlouvou). Majetkem se pro účely zdanění rozumí nemovitosti, movitý majetek a jiný majetkový prospěch. Poplatníkem této daně je nabyvatel, neboli organizace, která majetek (dar) dostala.

Majetek přijatý dědictvím nebo darováním se za předpokladu jeho použití k zabezpečení poslání organizace, nikoli k podnikání osvobozuje od daně dědické a darovací vesměs u všech typů nevýdělečných subjektů (nadací, církví i OPS).¹

Daň z převodu nemovitostí

Daní se každý úplatný převod nebo přechod vlastnictví k nemovitostem z jedné osoby na druhou. Poplatníkem může být NO prodávající vlastní nemovitost, příp. vyměňuje-li nemovitost s jiným subjektem. Při takovéto výměně jsou převodce i nabyvatel povinni platit daň společně a nerozdílně. Současně je vhodné zmínit, že při výměně nemovitostí se jejich vzájemné převody považují za jeden a daň se vybírá pouze z „dražší“ nemovitosti.

Pravděpodobnost zdanění některou z těchto daní je u nevládních nevýdělečných organizací v praxi velmi nízká, jelikož v § 20 výše uvedeného zákona je popsáno velké množství osvobození. **Ta platí i v případě OS Jitřenka.** Nutno však podotknout, že nárok na osvobození musí organizace uplatnit v podaném daňovém přiznání.

4.5.2 Daň z nemovitostí

Daň z nemovitostí je řešena v **zákoně č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů**. Tvoří jí daň z pozemků a daň ze staveb.

V zákonu je popsán rozsáhlý výčet pozemků a staveb, jež jsou od této daně osvobozeny. V souvislosti s nestátními NO je důležité vyzdvihnout osvobození na:

- pozemky a stavby sloužící k vykonávání náboženských obřadů či k výkonu duchovní správy u státem uznaných církví a náboženských společností, které jsou v jejich vlastnictví,
- pozemky a stavby ve vlastnictví sdružení občanů a obecně prospěšných společností, a také
- pozemky tvořící jeden funkční celek se stavbou sloužící nadacím.

Tyto pozemky a stavby jsou od daně z nemovitostí osvobozeny pouze za předpokladu, nejsou-li NO využívány k podnikatelské činnosti nebo pronajímány jiným subjektům.

¹ REKTORČÍK, J. a kol. *Organizace neziskového sektoru, základy ekonomiky, teorie a řízení*. 3.vyd. Praha: EKOPRESS, 2010. 188 s. ISBN 978-80-86929-54-5, str. 170

4.6. Daň z přidané hodnoty

Právní úprava daně z přidané hodnoty (zkráceně DPH) je vymezena **zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů** (dále jen ZDPH). Osobně problematiku této nepřímé daně, jež se uplatňuje na zboží, nemovitosti a služby, považuji za nejsložitější. V první řadě je nezbytné seznámit se s některými základními pojmy.

4.6.1 Předmět daně

Za předmět daně se podle § 2 ZDPH považuje zejména dodání zboží, převod nemovitostí a poskytnutí služby, pokud jsou uskutečněna za úplatu, osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku.

Zdanitelná plnění podléhají jedné ze dvou sazeb daně - **sazbě základní**, v současnosti stanovené ve výši 20 % a **sazbě snížené** ve výši 10 %.

4.6.2 Osoby povinné k dani

Nestátní nezisková organizace se stává osobou povinnou k dani z přidané hodnoty, pokud samostatně uskutečňuje **ekonomickou činnost**. Pod tímto pojmem se rozumí¹:

- soustavná činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby,
- soustavné činnosti vykonávané podle zvláštních předpisů, zejména nezávislé činnosti učitelů, lékařů, právníků aj.,
- soustavné využívání hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů.

U neziskových organizací se může jednat jak o hlavní činnost, tak o činnost vedlejší. Pokud obrat ze samostatné ekonomické činnosti za nejvýše 12 kalendářních měsíců přesáhne 1 000 000 Kč, vzniká osobě povinné k dani **povinnost zaregistrovat se jako plátce DPH** u místně příslušného finančního úřadu. V opačném případě je nezisková organizace **od uplatňování daně osvobozena**.

4.6.3 Plnění osvobozená od daně z přidané hodnoty

Taktéž u daně z přidané hodnoty existují pro nevýdělečné organizace, jež se staly plátcí této daně určitá osvobození.

¹ § 5 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

Zákon o DPH rozeznává:

- a) plnění osvobozená bez nároku na odpočet daně,
- b) plnění osvobozená s nárokem na odpočet daně.

Od DPH jsou při splnění zákonných podmínek, ovšem **bez nároku na odpočet**, osvobozena plnění uvedená v ustanovení § 51 ZDPH. Uvádím pouze taková, s nimiž se můžeme setkat při činnostech neziskových organizací:

- výchova a vzdělávání (§ 57),
- zdravotnické služby a zboží (§ 58),
- sociální pomoc (§ 59),
- ostatní plnění podle § 61 ZDPH.

Zákon přesně specifikuje náplň těchto pojmů, resp. uvádí, kdo může co vykonávat tak, aby byl od DPH osvobozen.¹

Nicméně za složitější považuji uplatnění **nároku na odpočet daně z přidané hodnoty**, který má obecně plátce v případě, že přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Nárok na odpočet se posuzuje dle účelu použití přijatých zdanitelných plnění, na jehož základě má plátce nárok na odpočet daně v plné výši, anebo je povinen jej zkracovat. Způsob **krácení odpočtu daně** je vymezen v § 76 ZDPH.

4.6.4 Daňová povinnost, nadměrný odpočet

Plátce daně má povinnost uplatňovat daň na výstupu za jím uskutečněná zdanitelná plnění. Zároveň má nárok na odpočet daně na vstupu u přijatých plnění, pokud tato plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Pokud je daň na výstupu (obecně při nákupu) menší než daň na vstupu (při prodeji), jedná se **nadměrný odpočet**, jež do 30 dnů místně příslušný finanční úřad plátcí vrátí. V opačném případě se jedná o **daňovou povinnost**. Plátce je tuto daň povinen zaplatit v termínu podání daňového přiznání. Přiznání k DPH se podává do 25 dnů po skončení zdaňovacího období.

¹ HUDCOVÁ, Z. *Daňový režim neziskových organizací v ČR a ve vybraných zemích EU*. 1.vyd. Olomouc: Univerzita Palackého v Olomouci, 2007. 173 s. ISBN 978-80-244-1841-4, str. 108

5. ZÁVĚR

Oblast působení nestátního neziskového sektoru je i v dnešních tvrdých podmínkách, kdy vše, co není ziskové, je ztrátové velmi široká. Cílem teoretické části práce „Účetnictví a daňová problematika nestátních neziskových organizací“ bylo charakterizovat tyto nevýdělečné subjekty a uvést specifika z oblasti účetnictví a daní, jimiž se liší od subjektů podnikatelských. Za jeden z hlavních problémů považuji současnou právní úpravu s řadou výjimek a odlišností pro neziskový sektor. Mnohé výjimky sice umožňují organizacím osvobození či daňové úlevy, nicméně dle mého názoru právní legislativa NO zbytečně zatěžuje.

Jelikož nevýdělečné organizace se svým cílem liší od organizací klasických, výdělečných, liší se i účetnictví těchto subjektů, jež vymezuje kapitola třetí. Většinou NNO vedou účetnictví označované jako podvojně, jen u některých je možné vedení jednoduchého účetnictví. Základním právním předpisem je i v případě neziskových účetních jednotek zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Společnou povinností pro všechny NO je sestavení účetní závěrky. Tento dokument musí obsahovat komplexní a pravdivý obraz o organizaci za minulé období. Některé nevládní NO (nadace, nadační fondy a OPS) mají kromě toho povinnost sestavovat výroční zprávu, která podává informace o organizaci finanční i nefinanční, a kterou si za daných podmínek musejí nechat ověřit auditorem. Problematika účetnictví je bezpochyby významná, neboť účetní dokumentace slouží jako podklad při zjišťování základu daně z příjmů těchto právnických osob.

Smyslem čtvrté kapitoly bylo přispět k orientaci v otázce zdaňování neziskových poplatníků. Na cestě ke zjištění správného daňového základu musí organizace překonat mnoho náročných úkolů. Ke komplikovanosti zdaňování neziskového sektoru přispívá povinnost vést odděleně příjmy, jež jsou předmětem daně a podléhají zdanění od těch, které předmětem daně nejsou nebo jsou od ní osvobozeny. Obdobně to platí i pro vykazování výdajů. Zvýhodnění nevýdělečných subjektů z hlediska daně z příjmů spočívá v možnosti (nikoli povinnosti) třicetiprocentního snížení základu daně. I to však s sebou přináší administrativní zátěž, jelikož je nutné použití daňové úspory doložit.

Mnohé problémy, které NNO vznikají při vedení účetnictví a zjišťování základu daně z příjmů by vymizely, pokud by předmětem daně nebyly příjmy z jejich hlavní činnosti, ale docházelo by pouze ke zdanění příjmů z činnosti vedlejší. Neziskové organizace by tak čas i finanční prostředky, které nyní potřebují pro složité vedení účetnictví a pracné stanovení daňové povinnosti k dani z příjmů právnických osob, mohly využít v rámci svého poslání.

Předmětem praktické části této bakalářské práce bylo občanské sdružení Jitřenka Bučovice, které vzniklo za účelem pravidelného pořádání dětských táborů v době letních prázdnin. Provedla jsem analýzu výroční zprávy tohoto sdružení a nastínila možné varianty výpočtů základu daně a daňové povinnosti v případě odlišné specifikace jeho poslání.

Při porovnání varianty A a B, tj. občanské sdružení s jednou hlavní činností a organizace s podrobnějším vymezením hlavního poslání je patrný rozdíl ve vypočtené daňové úspoře. Za předpokladu, že Jitřenka nejpozději ve 3 bezprostředně následujících zdaňovacích obdobích využije prostředky získané úsporou daňové povinnosti v souladu se ZDP lze konstatovat, že podrobnější specifikace činností je pro občanské sdružení výhodná. Na druhou stranu je nutné posoudit, zda vyšší hodnota daňové úspory vykompenzuje vyšší nároky na vedení účetnictví. Osobně se domnívám, že v případě NNO Jitřenka nikoli.

Pro ověření výroku o možnosti ovlivnění daňového základu, a tím i daně z příjmů jsem znázornila variantu C a D. Za pomoci vysokých, fiktivních částek jsem toto tvrzení potvrdila. Zároveň jsem došla ke zjištění, že jednoznačná odpověď na otázku, jaké je optimální vymezení hlavní činnosti neziskové organizace již při jejím založení, neexistuje. Vždy záleží na tom, jaké druhy příjmů konkrétní NO vznikají, kolik činí daňově neuznatelné náklady apod. V případě občanského sdružení Jitřenka lze však říci, že bližší specifikace hlavní činnosti nese bezesporu výhody (např. kvalitnější sledování nákladů a výnosů vztahujících se k dané aktivitě), z daňového pohledu naopak způsobuje nejen administrativní zátěž, ale přináší i povinnost odvést vyšší daň z příjmů právnických osob.

Zákon o daních z příjmů je provázán se zákonem o dani silniční, neboť předmětem silniční daně jsou pouze vozidla používaná k podnikání nebo k hlavní činnosti, kde dosažené příjmy jsou předmětem daně z příjmů. Výpočet silniční daně není příliš složitý. Co se osvobození týče, jsou stejná jako u ziskových subjektů.

Podstata daně dědické, darovací a z převodu nemovitostí je všech třech případech spojená se změnou v osobě vlastníka. S ohledem na bohatý výčet osvobození není pravděpodobnost zdanění v praxi příliš častá. Taktéž daň z nemovitostí umožňuje neziskovým organizacím čtená osvobození, jež uplatní v podaném daňovém přiznání. Daňová pravidla se od ziskových subjektů neliší.

Z hlediska zákona o dani z přidané hodnoty není podstatné, zda svých příjmů organizace dosahuje z hlavní či hospodářské činnosti, podstatné je, že uskutečňuje činnost ekonomickou. V souvislosti s novelizacemi zákona o DPH vznikají neziskovým organizacím problémy s jeho aplikací. Na druhou stranu, problematikou DPH se zabývá menší počet nestátních neziskových organizací než problematikou daně z příjmů právnických osob.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

Monografie

- BOUKAL, P. *Nestátní neziskové organizace (teorie a praxe)*. 1.vyd. Praha: Oeconomica, 2009. 304 s. ISBN 978-80-245-1650-9.
- HRONCOVÁ, M. *Moderní nezisková organizace: základy jejího řízení, metodiky a praktické rady v kostce*. 1.vyd. Praha: Ateliér vzdělávání, 2010. 55 s. ISBN 978-80-904519-0-2.
- HUDCOVÁ, Z. *Daňový režim neziskových organizací v ČR a ve vybraných zemích EU*. 1.vyd. Olomouc: Univerzita Palackého v Olomouci, 2007. 173 s. ISBN 978-80-244-1841-4.
- KOČÍ, P.; KABELOVÁ, K.; AUJEZDSKÝ, J.; LERCHOVÁ, S.; NÁHLOVSKÁ, J. *Nevýdělečné organizace 2010*. 1.vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2010. 316 s. ISBN 978-80-7357-532-8.
- OTRUSINOVÁ, M. *Hospodaření nepodnikatelských organizací, Studijní pomůcka pro distanční studium*. 1.vyd. Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně: Academia centrum, 2009. 132 s. ISBN 978-80-7318-789-7.
- PELC, V. *Daňové podmínky působení neziskových subjektů*. 1.vyd. Praha: C. H. Beck, 2010. 184 s. ISBN 978-80-7400-190-1.
- POSPÍŠIL, M.; NEUMAYR, M.; ŠKARABELOVÁ, S.; MALÝ, I.; MEYER, M.; SCHNEIDER, U. *Neziskové organizace a jejich funkce v demokratické společnosti*. 1.vyd. Brno: Společnost pro studium neziskového sektoru, 2009. 32 s. ISBN 978-80-904150-3-4.
- REKTOŘÍK, J. a kol. *Organizace neziskového sektoru, základy ekonomiky, teorie a řízení*. 3.vyd. Praha: EKOPRESS, 2010. 188 s. ISBN 978-80-86929-54-5.
- STUHLÍKOVÁ, H.; KOMRSKOVÁ, S. *Zdaňování neziskových organizací zejména příspěvkových organizací, krajů, obcí, občanských sdružení, nadací, veřejných vysokých škol, veřejných výzkumných institucí a obecně prospěšných společností s příklady z praxe*. 7.vyd. Olomouc: ANAG, 2009. 312 s. ISBN 978-80-7263-510-8.
- TAKÁČOVÁ, H. *Účetnictví neziskových organizací*. 1. vyd. Praha: Oeconomica, 2010. 300 s. ISBN 978-80-245-1664-6.
- URBANCOVÁ, A.; KRYŠKOVÁ, Š. *Účetnictví nevýdělečných organizací A*. 2.vyd. Ostrava: VŠB – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA, 2008. 232 s. ISBN 978-80-7263-510-8.

Tištěná periodika

- Svět neziskovek. Praha 1: Neziskovky.cz, o.p.s a Asociace veřejně prospěšných organizací, 2011. Dostupné také z WWW: <http://www.neziskovky.cz/clanek/1443/509_608_611/infosluzby_svet_neziskovek_svet_neziskovek_archiv/archiv-2009-2010/>.
- Muni.cz, měsíčník Masarykovy univerzity. Brno: Masarykova Univerzita. 2010. Dostupné také z WWW: <http://info.muni.cz/index.php?option=com_content&task=view&id=19&Itemid=39>. ISSN 1801-0814.

Zákony

- Vyhláška č. 504/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví
- Zákon č. 83/1990 Sb., o sdružování občanů, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 227/1997 Sb., o nadacích a nadačních fondech, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 3/2002 Sb., o svobodě náboženského vyznání a postavení církví a náboženských společností a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

Internetové zdroje

- Centrum pro výzkum neziskového sektoru - <http://www.e-cvns.cz/>
- Neziskovky.cz - <http://neziskovky.cz/>
- Vláda České republiky - <http://www.vlada.cz/>

Prameny

- Výroční zpráva a vnitřní dokumenty občanského sdružení Jitřenka Bučovice

SEZNAM ZKRATEK

aj.	a jiné
apod.	a podobně
atd.	a tak dále
č.	číslo
ČR	Česká republika
HČ	hlavní činnost
HV	hospodářský výsledek
Kč	korun českých
NO	nezisková organizace
NNO	nestátní nezisková organizace
OPS	obecně prospěšná organizace
OS	občanské sdružení
pozn.	poznámka
resp.	respektive
Sb.	sbírka
tj.	to je
tzn.	to znamená
tzv.	tak zvaný
VZ	výroční zpráva
ZD	základ daně
ZDS	zákon o silniční dani
ZDP	zákon o daních z příjmů
ZDPH	zákon o dani z přidané hodnoty
ZŠ	základní škola

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB - TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB - TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB - TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB - TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB - TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB - TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne

.....
jméno a příjmení studenta

Adresa trvalého pobytu studenta:

.....

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha č. 1 - Srovnání občanského sdružení podle zákona č. 83/1990 Sb., o sdružování občanů, ve znění pozdějších předpisů a podle Návrhu nového občanského zákoníku

Příloha č. 2 - Účetnictví nestátních neziskových organizací

Příloha č. 3 - Vybrané druhy příjmů neziskových organizací ve vztahu k předmětu daně

PŘÍLOHY

Příloha č. 1 - Srovnání občanského sdružení podle zákona č. 83/1990 Sb., o sdružování občanů, ve znění pozdějších předpisů a podle Návrhu nového občanského zákoníku

	Zákon č. 83 /1990 Sb., o sdružování občanů, ve znění pozdějších předpisů	Návrh nového občanského zákoníku (leden 2011)
Definice	Občané mají právo se svobodně sdružovat. Mohou zakládat spolky, společnosti, svazy, hnutí, kluby a jiná občanská sdružení , jakož i odborové organizace (dále jen "sdružení") a sdružovat se v nich. Sdružení jsou právnickými osobami.	Alespoň tři osoby vedené společným zájmem mohou založit k jeho naplňování spolek jako samosprávný a dobrovolný svazek členů a spolčovat se v něm. Název spolku obsahuje slovo „spolek“ nebo jiné označení naznačující jeho spolkovou povahu.
Hlavní činnost	není zákonem vymezena	Hlavní činností spolku může být jen uspokojování a ochrana těch zájmů, k jejichž naplňování je spolek založen. (§ 213)
Vedlejší činnost	není zákonem vymezena	Vedlejší činnost spolku spočívá v podnikání nebo jiné výdělečné činnosti, je-li její účel v podpoře hlavní činnosti nebo v hospodárném využití spolkového majetku. (§ 213)
Založení a vznik	Občanské sdružení mohou založit nejméně tři občané, z nichž alespoň jeden musí být starší 18 let. Tyto osoby vytvoří takzvaný přípravný výbor, který podá návrh na registraci občanského sdružení u ministerstva vnitra ČR. Sdružení vzniká registrací.	Zakladatelé založí spolek, shodnou-li se na obsahu stanov. Spolek lze založit i usnesením ustavující schůze tvořícího se spolku. Návrh stanov vypracuje a další zájemce o založení spolku svolá vhodným způsobem k ustavující schůzi svolavatel. Každý, kdo se dostaví na ustavující schůzi a splňuje podmínky pro členství ve spolku, se запиše do listiny přítomných. Platí, že osoby zapsané v listině přítomných podaly řádnou přihlášku do spolku. Spolek vzniká dnem účinnosti stanov. Do šedesáti dnů po svém vzniku podá statutární orgán ohlášku k zápisu do veřejného rejstříku. Po zapsání spolku spolek připojí k svému názvu dodatek „zapsaný spolek“, postačí však zkratka „z.s.“.

	Zákon č. 83 /1990 Sb., o sdružování občanů, ve znění pozdějších předpisů	Návrh nového občanského zákoníku (leden 2011)
Obsah stanov	<p>Ve stanovách musí být uvedeno:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) název sdružení, b) sídlo, c) cíl jeho činnosti, d) orgány sdružení, způsob jejich ustavování, určení orgánů a funkcionářů oprávněných jednat jménem sdružení, e) ustanovení o organizačních jednotkách, pokud budou zřízeny a pokud budou jednat svým jménem, f) zásady hospodaření. (§ 6 odst. 2) 	<p>Stanovy obsahují alespoň:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) název a sídlo spolku, b) účel spolku vymezením činnosti, kterou má být účelu dosahováno, c) práva a povinnosti členů vůči spolku, popřípadě určení způsobu, jak jim budou práva a povinnosti vznikat, d) určení statutárního orgánu. <p>Stanovy dále vymezí:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) vedlejší hospodářskou činnost spolku, pokud bude provozována, b) způsob rozhodování orgánu o sporech ve věcech spolkové samosprávy, pokud bude takový orgán zřízen, c) podrobnosti o seznamu členů, pokud bude takový seznam veden. <p>Stanovy popřípadě dále vymezí:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) podmínky vzniku a zániku členství a podrobnosti o právech a povinnostech členů vůči spolku, b) vnitřní organizaci spolku a působnost spolkových orgánů, c) způsob použití likvidačního zůstatku nebo určení, jak se tento způsob stanoví. <p>(ustanovení §§ 214 a 215)</p>
Organizační jednotka	<p>Ministerstvo vede evidenci sdružení a jejich organizačních jednotek, které jsou oprávněny jednat svým jménem. (§ 9)</p> <p><i>Pozn. Kromě údajů, které mají tyto jednotky oznámit ministerstvu v době jejich vzniku nebo zániku, zákon organizační jednotky nijak nevymezuje.</i></p>	<p>Stanovy mohou založit pobočný spolek jako organizační jednotku spolku nebo určit, jakým způsobem se pobočný spolek zakládá, a který orgán rozhoduje o založení a zrušení pobočného spolku. (§ 216)</p> <p>Právní osobnost pobočného spolku se odvozuje od právní osobnosti hlavního spolku. Pobočný spolek může mít práva a povinnosti a nabývat je v rozsahu určeném stanovami hlavního spolku zapsaném ve veřejném rejstříku. Název pobočného spolku musí obsahovat příznačný prvek názvu hlavního spolku a vyjádřit jeho vlastnost pobočného spolku. Z právních jednání pobočného spolku vzniklých přede dnem jeho zápisu do veřejného rejstříku je hlavní spolek oprávněn a zavázán společně a nerozdílně s pobočným spolkem. Zrušením hlavního spolku se zrušuje i pobočný spolek. Hlavní spolek nezanikne dříve, než zaniknou všechny pobočné spolky. (ustanovení § 225 - § 227)</p>

	Zákon č. 83 /1990 Sb., o sdružování občanů, ve znění pozdějších předpisů	Návrh nového občanského zákoníku (leden 2011)
Členství	Členy sdružení mohou být fyzické i právnické osoby. Nikdo nesmí být nucen ke sdružování, k členství ve sdruženích ani k účasti na jejich činnosti. Ze sdružení může každý svobodně vystoupit. Nikomu nesmí být občansky na újmu, že se sdružuje, že je členem sdružení, že se účastní jeho činnosti nebo jej podporuje, anebo že stojí mimo ně. Práva a povinnosti člena sdružení upravují stanovy sdružení.	Členy spolku mohou být fyzické i právnické osoby. Nikdo nesmí být nucen k účasti ve spolku a nikomu nesmí být bráněno vystoupit z něho. Členové spolku neručí za jeho dluhy. <i>Pozn. Návrh obsahuje ustanovení popisující vznik a zánik členství ve spolku (§ 228 - § 238).</i>
Orgány	Zákon orgány nijak neupravuje (zcela dle stanov).	Statutární orgán - Stanovy určí, je-li statutární orgán kolektivní (výbor) nebo individuální (předseda). Nejvyšší orgán - Neurčí-li stanovy jinak, je nejvyšším orgánem členská schůze. Případné další orgány : kontrolní komise, rozhodčí komise a další orgány určené ve stanovách. Stanovy mohou orgány spolku pojmenovat libovolně, nevzbudí-li tím klamný dojem o jejich povaze. (§239) <i>Pozn. Návrh podrobně vymezuje působnost členské schůze spolku, včetně dílčí členské schůze, rovněž upravuje činnost kontrolní komise a také rozhodčí komise.</i>
Zánik (zrušení)	Sdružení zaniká: a) dobrovolným rozpuštěním nebo sloučením s jiným sdružením, b) pravomocným rozhodnutím ministerstva o jeho rozpuštění. (§ 12) <i>Pozn. Likvidace občanského sdružení je vymezena v § 20 občanského zákoníku.</i>	Soud zruší spolek s likvidací na návrh osoby, která na tom má oprávněný zájem, nebo i bez návrhu v případě, že spolek, ač byl na to soudem upozorněn: a) vyvíjí činnost zakázanou v § 144, b) vyvíjí činnost v rozporu s § 213, c) nutí třetí osoby k členství ve spolku, k účasti na jeho činnosti nebo k jeho podpoře, nebo d) brání členům ze spolku vystoupit. (§ 265) <i>Pozn. V návrhu je vymezená také: - likvidace spolku (§ 266 - § 270), - fúze spolku (§ 271 - § 284), - rozdělení spolku (§ 285 - § 299).</i>

Zdroj: Zákon č. 83 /1990 Sb., o sdružování občanů, ve znění pozdějších předpisů.

Návrh nového občanského zákoníku, dostupný z WWW:

<http://obcanskyzakonik.justice.cz/tiny-mce-storage/files/Navrh%20obcanskeho%20zakoniku_ver_2010.pdf>.

Část první, Obecná část, Hlava II – Osoby, Díl 3 – Právnické osoby, Oddíl 2 – Korporace, Pododdíl 2 – Spolek

Příloha č. 2 - Účetnictví nestátních neziskových organizací

	Občanská sdružení	Círky a náboženské společnosti	Nadace a nadační fondy	Obecně prospěšné Společnosti
Účetnictví	Podvojně (Možnost vedení jednoduchého účetnictví za podmínky, že celkové příjmy organizace za poslední uzavřené účetní období nepřesáhly 3 mil. Kč.)	Podvojně (Možnost vedení jednoduchého účetnictví za podmínky, že celkové příjmy organizace za poslední uzavřené účetní období nepřesáhly 3 mil. Kč.)	Podvojně	Podvojně
Rozsah vedení účetnictví	Umožněn zjednodušený rozsah	Umožněn zjednodušený rozsah	Nadace musí vést účetnictví v plném rozsahu, Nadační fondy mohou vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu	Umožněn zjednodušený rozsah
Sestavení účetní závěrky	Povinné (dle §§ 29 a 30 vyhlášky č. 504/2002 Sb. a Českých účetních standardů)			
Audit účetní závěrky	Není povinný	Není povinný (výjimka – účelová zařízení registrované církve a náboženské společnosti, do jejichž majetku byl vložen majetek státu nebo obce nebo majetek státu nebo obce používají, anebo jsou příjemci dotací z veřejných rozpočtů)	Nadace – povinný vždy, Nadační fond – povinný, jestliže úhrn jeho celkových nákladů nebo výnosů vykazovaných v daném roce převyší částku 3 mil. Kč anebo pokud hodnota majetku nadačního fondu je vyšší než 3 mil. Kč.	Povinný, pokud: - úhrn přijatých dotací nebo jiných příjmů ze státního rozpočtu, z rozpočtu organizačních složek státu, územních samosprávných celků, popřípadě z rozpočtu jiného územního orgánu nebo od státního fondu přesáhne za rok 1 mil. Kč, - nezřídila dozorčí radu nebo - čistý obrát přesáhl částku 10 mil. Kč.
Výroční zpráva	Dobrovolná	Dobrovolná	Povinná (§§ 25 a 26 zákona č. 227/1997 Sb.)	Povinná (§§ 20 a 21 zákona č. 248/1995 Sb.)

Zdroj: vlastní zpracování v souladu s platnými právními předpisy

Příloha č. 3 - Vybrané druhy příjmů neziskových organizací ve vztahu k předmětu daně

Druh příjmů	Daňový režim			
	Je předmětem daně	Osvobozeno od daně	Není předmětem daně	Zdanění zvláštní sazbou daně
Příjmy z hlavní činnosti (vyšší než výdaje)	X			
Příjmy z hlavní činnosti (nižší než výdaje)			X	
Příjmy z vedlejší činnosti	X			
Dotace ze státního rozpočtu			X	
Příjmy z reklamy	X			
Členské příspěvky vymezené ve stanovách		X		
Příjmy získané zděděním nebo darováním (dary, dědictví)			X	
Úroky z vkladů na běžném účtu			X	
Příjmy za církevní úkony		X		
Dividendové příjmy				X

** pozn. Neplatí pro poplatníky, kteří jsou veřejnou vysokou školou nebo veřejnou výzkumnou institucí, poplatníky zřízené zvláštním právním předpisem k poskytování veřejné služby v televizním nebo rozhlasovém vysílání nebo u poplatníků, kteří provozují zdravotnická zařízení. U těchto právnických osob jsou předmětem daně všechny příjmy s výjimkou příjmů z investičních transferů a z úroků z vkladů na běžném účtu.*

Zdroj: vlastní zpracování v souladu se ZDP